



**Instituto Politécnico de Tomar**

**Escola Superior de Gestão de Tomar**

**Maria Anabela Alves da Graça Sousa**

# **Levantamento e Avaliação do Controlo Interno de uma empresa do ramo alimentar**

Projeto

Orientado por:  
Dr. Carlos Trigacheiro

Escola Superior de Gestão de Tomar

Projeto apresentado ao Instituto Politécnico de Tomar  
para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção  
do grau de Mestre em Auditoria e Análise Financeira



## RESUMO

A consciencialização das empresas/organizações para a existência de um adequado sistema de controlo interno é de crucial importância. Ajudando a atingir os objetivos estratégicos, operacionais, de relato e conformidade. Na gestão de recursos, o mais importante passa sempre pela eficiência e eficácia dos processos produtivos. Nesta matéria o controlo interno presta um enorme contributo.

O trabalho teórico apresentado, tem como objetivo, o desenvolvimento de linhas orientadoras e definição de princípios e procedimentos para a implementação de um adequado sistema de controlo interno e também para a sua correta avaliação.

Não podemos deixar de referir o contributo da Framework do COSO para o desenvolvimento desta temática.

O trabalho prático apresentado baseia-se num estudo de caso, através de dados reais fornecidos por uma empresa do ramo alimentar. A metodologia utilizada foi, essencialmente, a recolha de informações através de inquéritos e entrevistas a responsáveis da empresa. Identificou-se a envolvente externa e os aspetos internos que caracterizam a atividade da empresa e do seu sistema de controlo interno, procedeu-se ao seu levantamento e avaliação, tendo-se efetuado as recomendações, que poderiam contribuir para a sua melhoria.

Tivemos em consideração a dimensão da empresa e a relação custo/benefício na utilização de procedimentos.

Verificamos a existência de um bom ambiente de controlo, a integridade da gestão, um sistema de comunicação adequado, competência dos funcionários o que contribui de forma positiva para um sistema de controlo interno adequado. Como aspetos menos favoráveis podemos referir a não existência de manual de procedimentos escrito para todas as áreas, inexistência de seguros para todos os ativos e a não utilização de inventário permanente para todos os produtos.

**Palavras-chave:** Controlo Interno, Gestão dos riscos empresariais; Auditoria; Sistemas de Informação, COSO.



## ABSTRACT

It is of utmost importance to raise the awareness of companies and organizations towards the need for an adequate internal control system. This shall lead to the attainment of successful strategic, operational, communicational and accordance goals. When it comes to resource management, the efficiency and effectiveness of the productive process is mandatory. It is precisely at this level that adequate internal control fulfills its fundamental role.

The theoretical paper which is hereby being presented, aims to develop guidelines and define principles and procedures towards the implementation of an adequate internal control system. Furthermore it provides the principles for the correct evaluation of the system.

Reference to the COSO Framework's contribution to the development of these matters is indeed worth mentioning.

The practical assignment which is being presented, is based upon a case study of data given by a food company. The method used in this study is basically the gathering of information with the aid of interviews and surveys with the company's management department. The outer and inner environment which characterizes the company's activity was indentified, as well as its internal control system. We surveyed and evaluated the necessary facts, having thereafter drawn out our recommendations towards an optimization of the system.

We considered the size of the company, together with the relationship between costs and benefits while using the recommended procedures.

From the study we concluded that there is an adequate control environment and communication system, integrity in management and competent work force, which leads to a functional internal control system. As drawback we might refer the non-existence of a written procedures manual for all areas, the absence of insurance for some of the workers and the non-usage of a permanent inventory of all the products.

**Keywords:** Internal Control, Company Risk Management, Audit; Information System; COSO.



## **AGRADECIMENTOS**

Ao Dr. Carlos Trigacheiro, pela sua orientação, profissionalismo, eficiência e disponibilidade. Agradeço-lhe as respostas a todas as minhas dúvidas, o tempo despendido na leitura e retificação deste projeto e a contribuição para que o mesmo fosse possível.

Aos Sócios da empresa objeto de estudo, e em especial ao TOC pela disponibilidade sempre demonstrada e pelas informações transmitidas, sem as quais não seria possível a realização deste projeto.

Ao ROC da empresa, pela sua disponibilidade e conhecimento da empresa objeto de estudo.

À minha família, especialmente aos meus filhos e meu marido, pelo apoio que me facultaram.

Ao Instituto Politécnico de Tomar, em particular aos professores, que me transmitiram ensinamentos, e assim, tornaram possível a realização deste trabalho.





## ÍNDICE

Capítulo 1 REVISÃO DE LITERATURA.....	5
1. Conceitos e Objetivos de Auditoria: Auditoria Interna <i>versus</i> Auditoria Externa	5
1.1. Controlo Interno e Sistema de Controlo Interno.....	10
1.2. Tipos de Controlos .....	13
1.3. Princípios do Controlo Interno .....	14
1.4. Componentes do Controlo Interno .....	15
1.5. A Importância de um Sistema de Controlo Interno Adequado .....	19
1.6. Limitações do Controlo Interno.....	20
1.7. Levantamento e Registo do Sistema de Controlo Interno .....	20
2. Gestão do Risco Empresarial Segundo o COSO.....	22
2.1. Finalidades da Gestão do Risco Empresarial .....	23
2.2. Metodologias de referências a nível mundial na gestão do risco .....	24
2.3. Relacionamento entre objetivos e componentes .....	25
2.4. Componentes da gestão do risco empresarial .....	26
2.4.1. Ambiente de controlo.....	26
2.4.2. Fixação de objetivos .....	27
2.4.3. Identificação de eventos.....	28
2.4.4. Avaliação de Riscos.....	29
2.4.5. Resposta ao risco .....	30
2.4.6. Atividades de Controlo .....	31
2.4.7. Informação e Comunicação .....	32
2.4.8. Monitorização / Follow-up .....	34
3. Sistemas de informação (SI) .....	36
3.1. Introdução ao Controlo Interno nos SI .....	36
3.2. Principais Benefícios na Utilização das TI .....	37
3.3. Principais Riscos na Utilização das TI.....	38
3.4. Controlo Gerais e Aplicacionais .....	39
3.5. Categorias de Controlos Gerais dos SI.....	40
3.5.1. Gestão dos sistemas de informação .....	40
3.5.2. Planeamento e Gestão do programa de segurança de toda a entidade.....	40
3.5.3. Controlo de Acessos .....	40
3.5.4. Segurança Física.....	42

3.5.5.	Seleção e Implementação de Aplicações Informáticas .....	43
3.5.6.	Desenvolvimento a Alteração de Aplicações Informáticas .....	43
3.5.7.	Software do Sistema.....	44
3.5.8.	Segregação de Funções .....	44
3.5.9.	Continuidade do Serviço.....	45
3.5.10.	Internet .....	45
3.6.	Os controlos das aplicações no SI.....	47
3.7.	Categorias de Controlos Aplicacionais.....	47
3.7.1.	Controlo de Fronteira .....	47
3.7.2.	Organização e Documentação.....	48
3.7.3.	Input.....	48
3.7.4.	Processamento .....	49
3.7.5.	Integridade dos Dados.....	49
3.7.6.	Output.....	49
3.8.	Padrões de referência que ajudam o trabalho dos auditores em TI.....	50
3.8.1.	O Control Objectives For Information And Related Technology (COBIT)....	50
3.8.2.	A Information Technology Infrastructure Library (ITIL).....	54
3.8.3.	ISO/IEC 27002-Gestão de Segurança de Informação .....	56
3.8.4.	Semelhanças e diferenças entre ITIL,COBIT; ISO27000.....	58
Capítulo 2 Descrição da Empresa objeto do estudo .....		61
1.	História da Empresa .....	61
1.1.	Recursos Humanos .....	62
1.2.	Departamento Administrativo e Financeiro .....	63
1.3.	Departamento de Aprovisionamento.....	63
1.4.	Departamento Comercial .....	63
1.5.	Departamento de Produção .....	65
1.6.	Departamento de Manutenção.....	65
1.7.	Departamento de Qualidade .....	65
1.8.	Motivação e Liderança.....	67
1.9.	Comunicação .....	67
1.10.	Tecnologia.....	68
1.11.	Internacionalização.....	69
1.12.	Produtos .....	70
1.13.	Preço.....	70
1.14.	Promoção.....	71
2.	Controlo Interno da Empresa .....	72
2.1.	Área Geral.....	73

2.2.	Análise das Componentes do Controlo Interno .....	74
2.2.1.	Ambiente de Controlo .....	74
2.2.2.	Avaliação e Gestão de Risco .....	75
2.2.3.	Avaliação de Informação e Comunicação.....	75
2.2.4.	Atividades de Controlo .....	76
2.2.5.	Atividades de Monitorização .....	76
2.3.	Sistemas de Informação .....	77
2.3.1.	Controlos Gerais .....	77
2.3.2.	Controlos Aplicacionais.....	79
2.4.	Resultado do Levantamento do Sistema de Controlo Interno.....	80
2.4.1.	Meios Financeiros Líquidos .....	80
2.4.2.	Compras de Bens e Serviços e Dividas a Pagar .....	82
2.4.3.	Produção de Bens e Inventários .....	83
2.4.4.	Ativos Tangíveis e Intangíveis .....	85
2.4.5.	Vendas, Prestações de Serviços e Dividas a Receber .....	87
2.4.6.	Acréscimos, Diferimentos e Impostos Diferidos.....	88
2.4.7.	Imparidades, Provisões e Empréstimos Obtidos .....	88
2.4.8.	Capital Próprio e Investimentos Financeiros .....	89
2.4.9.	Gestão de Pessoal .....	89
2.5.	Formas encontradas pela Empresa para monitorizar os riscos nas áreas mais relevantes.....	91



## ÍNDICE DE IMAGENS

Imagem 1 Cubo do COSO 1992 .....	16
Imagem 2 Cubo do COSO ERM .....	25
Imagem 3 Domínios e processos COBIT v5 .....	52
Imagem 4 Princípios do COBIT v5 .....	53
Imagem 5 Visão global ITIL fonte ITIL. Org.....	56
Imagem 6 Visão global ISO 20000 fonte ITIL.org.....	57

## ÍNDICE DE TABELAS

Tabela 1 Auditoria Interna Georgina Morais Pág. 32.....	14
Tabela 2 Objetivos do ERM adaptados COSO.....	27
Tabela 3 Tipos de eventos adaptados do COSO.....	28
Tabela 4 Resposta a riscos adaptada do coso .....	30
Tabela 5 Comparação entre padrões elaboração própria .....	59
Tabela 6 Pontos Fracos dos Meios Líquidos Financeiros.....	81
Tabela 7 Pontos Fracos em Compra de Bens e Serviços e Dividas a Pagar .....	83
Tabela 8 Pontos Fracos na Produção de Bens e Inventários.....	85
Tabela 9 Pontos Fracos Ativos Tangíveis e Intangíveis .....	86
Tabela 10 Pontos Fracos de Vendas, Prestações de Serviço e Dividas a Receber ...	88
Tabela 11 Pontos Fracos na Gestão do Pessoal .....	90

## **LISTA DE ABERVIATURAS E SIGLAS**

**AAA** - American Accouting association

**AICPA** - American Institute of Certified Public Accountants

**CCTA** - Central Computer and Telecommunications Agency

**CI** - Controlo Interno

**COSO** - Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission

**COBIT** - Control Objectives for Information and Related Technology

**ERM** - Enterprise risk management

**DD** - Dicionário de Dados

**DRA** - Diretriz de revisão / auditoria

**HACCP** – Hazard Analysis and Critical Control Point

**IEC** - International Electrotechnical Commission

**IFA** - International Federation of Automatic Control

**IIA** - Institute of Internal Auditors

**ISA** – International Standards on Auditing

**ISO** - International Organization for Standardization

**ITIL** - Information Technology Infrastructure Library

**IFAC** - International Federation of Accountants

**OGC** - Office for Government Commerce

**OROC** - Ordem de Revisores Oficiais de Contas

**QAO** - Queensland Audit Office

**SCI** - Sistema de Controlo Interno

**SI** - Sistemas de Informação

**SGD** - Sistema de Gestão de Base de dados

**TI** - Tecnologia de Informação

**USGAO** - United States Government Accountability Office

.

## INTRODUÇÃO

O crescimento constante das pequenas entidades, quer em tamanho, quer em diversificação das suas atividades económicas, dificulta o controlo dos seus diversos setores. Portanto, torna-se necessário o uso de mecanismos que podem auxiliar o controlo e fiscalização dos mesmos, proporcionando um controlo maior, no qual resultará um maior grau de eficiência e eficácia das empresas. É importante que as empresas percebam a relevância do controlo interno como ferramenta de gestão, pois o mesmo mostra-se bastante eficiente ao evitar a ocorrência de erros e procedimentos ilegais e fraudulentos. O controlo interno centra a sua atenção nos diversos setores da empresa, a fim de proteger os seus ativos, proporcionando a produção de dados confiáveis

A implementação do sistema de controlo interno, é transversal a todas as organizações, independentemente da complexidade e dimensão da sua estrutura. No entanto, quanto maior for a complexidade da sua estrutura organizacional, mais complexo e completo será o seu sistema de controlo interno.

A implementação de um correto e funcional sistema de controlo interno, providenciará informação de qualidade e com a transparência desejada, quer aos órgãos de gestão, quer às entidades que têm como missão a certificação dessa informação.

O presente trabalho encontra-se dividido em dois capítulos.

No primeiro capítulo procura-se fazer uma abordagem à problemática em estudo, definindo conceitos relevantes para o estudo empírico. Sendo a problemática principal a definição de controlo interno, e estando relacionados os conceitos de auditoria interna e externa, procura-se, assim, promover um enquadramento teórico em relação ao controlo interno, definindo o seu conceito segundo vários organismos e instituições internacionais. Traça-se a evolução do controlo interno, em paralelo com a evolução do conceito de auditoria interna e externa. Identifica-se os tipos, princípios e componentes do controlo interno. Faz-se uma abordagem particular à gestão dos riscos empresariais segundo o COSO, pela sua importância para o controlo interno, e também aos sistemas de informação devido ao seu interesse na atualidade.

A metodologia utilizada neste trabalho compreendeu pesquisa bibliográfica, que demonstra que a aplicação do controlo interno é realizada, através de procedimentos contabilísticos e administrativos, os quais auxiliam a garantir a preservação do património. É importante relevar a importância de um ambiente favorável à implementação de um sistema de controlo interno.

No segundo capítulo, faz-se a apresentação da empresa objeto do estudo e procede-se ao levantamento, registo e avaliação do sistema de controlo interno vigente na empresa, efetuando recomendações para a sua melhoria.

### **Objetivo da pesquisa:**

O estudo tem como objetivo contribuir, para a pesquisa científica, expondo a experiência prática de uma empresa em atividade no país quanto à existência, ou não, de um sistema de controlo interno formalizado. Caso exista, se o mesmo é adequado ou pode registar melhorias.

Para atingir este objetivo levou-se a efeito um “estudo de caso”, procedendo-se à recolha direta de dados qualitativos utilizando o método indutivo na sua análise.

Segundo Yin (1989 pág.23) *um estudo de caso “é uma inquirição empírica que investiga um fenómeno contemporâneo dentro de um contexto da vida real, quando a fronteira entre o fenómeno e o contexto não é claramente evidente e onde múltiplas evidências são utilizadas”*.

### **Planeamento do estudo de caso**

Foram elaborados dezassete questionários para recolha de informação na empresa. Existiam três possibilidades de resposta: Sim; Não; Não aplicável e ainda um campo onde será colocada qualquer observação que se entenda pertinente.

O primeiro questionário é de âmbito geral constituído por vinte seis perguntas, para averiguar a existência ou não de alguns procedimentos adequados na empresa.

O segundo até ao quinto questionário, tem como objetivo verificar a existência, ou não, de uma adequada gestão do risco empresarial seguindo as orientações do framework do COSO.

O sexto e o sétimo questionários tem como objetivo averiguar as preocupações e procedimentos da empresa com o controlo interno em ambientes informatizados.



Do oitavo ao décimo sétimo questionário, tem como objetivo conhecer e verificar os procedimentos adotados noutras áreas de relevância da empresa. Seguindo orientações preconizadas por Batista da Costa 2010 no seu livro Auditoria Financeira – Teoria e Prática (págs. 343 a 458).

### **Execução do estudo de caso:**

Foi estabelecido um *trade-off* entre dois compromissos, a colaboração do ROC da empresa em análise e a disponibilização do nosso trabalho para sua posterior utilização.

Conduziu-se uma entrevista aberta com o Administrador, na sede da empresa, onde solicitamos o seu contributo no sentido de conhecermos melhor a entidade, a sua história e alguns procedimentos instituídos que ajudaram ao seu crescimento. Solicitamos também, autorização para tomar alguns apontamentos, para posterior análise.

Fez-se também uma entrevista semi dirigida com a Administradora, na sede da empresa, para recolha de elementos para preenchimento de questionários, centrada em questões sobre ética, identificação e avaliação de risco, importância da comunicação na empresa e procedimentos de monitorização.

Reunimos com o Diretor do departamento administrativo / financeiro, com o objetivo de preencher os questionários pré-elaborados. As questões foram colocadas verbalmente, ao que o diretor respondeu identificando a resposta nos questionários, referindo alguns comentários e informações pertinentes, as quais fomos anotando. Foi possível a recolha de dados adicionais como o cálculo do preço do chouriço, ficha de imobilizado de um bem, etc.

Conversamos informalmente com o Diretor da produção, que nos transmitiu alguns procedimentos instituídos nesta área, onde pudemos visionar o manual sobre o plano de emergência e segurança. Tivemos oportunidade de visitar algumas partes da unidade de produção.

Contactamos informalmente com alguns funcionários no refeitório durante a hora de almoço, onde recolhemos informações sobre relacionamentos, motivações e procedimentos de trabalho.

Promovemos uma indagação informal com um comercial, à entrada do escritório quando vinha entregar as cobranças do dia anterior.

Desenvolvemos ainda a análise e confrontação de todos os dados recolhidos, algumas incongruências verificadas foram posteriormente esclarecidas através do diretor do departamento administrativo/financeiro e do ROC da empresa.

### **Limitações ao estudo de caso:**

O trabalho desenvolvido encontrou algumas condicionantes associadas, quer à falta de conhecimento da entidade, quer à inexperiência da autora que, pela primeira vez procedeu a um levantamento e avaliação de um sistema de controlo interno.

O estudo consistiu na recolha e análise de dados sobre o controlo interno, concentrando-se no trabalho do auditor nas fases de conhecimento da entidade e do seu meio envolvente, bem como levantamento do sistema de controlo interno, recomendando melhorias.

Todavia, o tempo disponível para a realização deste trabalho limitou o alcance dos testes de controlo ao mínimo indispensável ao suporte das recomendações.

A execução de testes de controlo em maior profundidade poderia, eventualmente, conduzir a conclusões diferentes. Apesar disso, os contactos estabelecidos, quer com o ROC, quer com os responsáveis da empresa que foram indagados, conferem uma segurança moderada às conclusões e recomendações formuladas.

## Capítulo 1 REVISÃO DE LITERATURA

### 1. Conceitos e Objetivos de Auditoria: Auditoria Interna *versus* Auditoria Externa

Considera-se que a auditoria é o processo organizado e estruturado sem preconceitos ao examinar as informações com independência e isenção, ao avaliar prova acerca da correspondência entre informações, situações ou procedimentos e critérios preestabelecidos, assim como comunicar ou divulgar conclusões, através de um relatório escrito, com um determinado grau de confiança que será posteriormente entregue aos interessados (Morais & Martins, 2007).

A auditoria é uma atividade de grande importância social e econômica, podendo suportar relações entre os vários agentes econômicos, depositando toda a confiança no trabalho dos auditores. De forma mais complexa, pode ser entendida como um processo em permanente mutação, o auditor analisa todas as situações e pronuncia-se de acordo com a situação vigente baseando-se nos critérios de comparação selecionados, dando solução mais acertada de forma legal aos interessados. No entanto, a auditoria adaptou-se às constantes transformações para se tornar um motor de inovação e mudança nas organizações, podendo assim dar resposta às novas necessidades e exigências sociais.

A auditoria e a contabilidade caminham paralelamente nos seus progressos, tendo o auditor o papel de rever e verificar a contabilidade. Embora a atitude do auditor seja o de manter a imparcialidade no seu trabalho, com bastante profissionalismo, o seu sucesso deve ser reconhecido pela sua integridade, idoneidade, justiça, ética profissional, competência e perícia, devendo ser um especialista não só pelo seu conhecimento, mas também pela experiência no campo da prática profissional em auditoria.

Deste modo, podemos encontrar algumas definições na literatura das quais se destacam:

Para o *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA, 1972), “a auditoria é um processo sistemático de obter e avaliar evidências relacionadas com os

*pressupostos contidos nas demonstrações financeiras acerca de situações e transações económicas da entidade, com vista a certificar um grau de correspondência entre esses pressupostos e as normas de referência, e comunicar os resultados dessa avaliação aos interessados, nomeadamente, a um vasto conjunto de utentes (internos e externos) responsáveis por agir com mais segurança e controlar com mais conhecimento a tomada de decisões.”*

Segundo o *Institute of Internal Auditors* (IIA, 2004), “a auditoria interna é uma atividade independente, de avaliação objetiva e de consultoria, destinada a acrescentar valor e melhorar as operações a uma organização, trazendo-lhe uma abordagem sistemática e disciplinada para a avaliação e melhoria da eficácia dos seus processos, gerindo o risco, controlo e comunicação de informação, ajudando-a a atingir objetivos”.

Segundo a INTOSAI (1999), a auditoria interna é considerada como um meio funcional que permite aos responsáveis por uma entidade obter de fonte interna a segurança de que os processos, pelos quais são responsáveis, funcionam de forma que se encontrem reduzidas ao mínimo, as probabilidades de existência de fraudes, erros ou ineficiência.

Segundo Sawyer (1988, p. 7), a moderna auditoria interna “É uma sistemática e objetiva avaliação, realizada por auditores internos, das diversas operações e controlos de uma organização, para determinar se seguem as políticas e procedimentos definidos, se seguem as normas estabelecidas, se utilizam os recursos eficientemente e se são alcançados os objetivos da organização”. Para este especialista, a função do auditor interno é fazer aquilo que a direção gostaria de fazer se tivesse tempo para fazer, e soubesse como fazê-lo.

Para Sawyer (1988) a auditoria interna é uma função ao serviço da gestão e de apoio de toda a organização, com uma crescente responsabilidade social, sensível ao risco do negócio procurando sistematicamente avaliar a eficácia dos processos de gestão de risco, controlos mais adequados para os minimizar e processos de *governance*. Foi a partir desta definição que muitos auditores começaram a encarar a sua profissão como uma parceira da gestão, no sentido de ajudar a solucionar problemas, prevenir dificuldades e corrigir deficiências.

Chambers (1998) afirma que os melhores auditores internos são também os melhores gestores e Hammer, (1998), defende que os auditores internos podem ter um papel vital ajudando a gestão a traçar novos rumos de negócio, procurando o nível desejado de controle, de forma mais eficiente, criando desafios para si próprios.

Segundo Moeller e Witt (1999) *“Os auditores precisam de compreender os processos e teorias da gestão, como os gestores orientam os seus objetivos e como eles identificam e resolvem os problemas para atingir esses objetivos. Todos os auditores internos devem aprender a pensar igual aos gestores de modo a formar uma relação de parceria com eles. Devem estabelecer ligações de comunicação de forma a receber a informação que a gestão precisa e lhe interessa. Uma importante razão para compreender a teoria e prática da gestão deve-se ao facto dos auditores internos serem eles mesmos gestores.”*

A ligação entre auditores internos e gestores é a avaliação do risco e as suas consequências no alcance dos objetivos estratégicos estabelecidos, envolvidos no processo de negócios supervisionando os controlos da organização. Os auditores internos têm de ser pró-ativos e visionários, isto é, já não lhes basta serem “os olhos e os ouvidos” da gestão mas deverão, também, configurar um prolongamento, “extensão”, da gestão, acrescentando-lhe valor, atuando também como consultores internos. (Morais 2001)

Sawyer (2003) definiu *control self assessment* como um processo que permite às equipas, gestão e a todos os membros em geral, manter continuamente um conhecimento de todos os fatores que possam afetar a probabilidade de atingir os objetivos, habilitando-os a efetuar os ajustamentos apropriados. Para promover a independência, objetividade e qualidade dos processos, assim como o eficaz *governance*, é desejável que os auditores internos estejam envolvidos no processo e comuniquem os resultados de forma independente ao órgão de gestão e Comités de Auditoria.

Embora operando em diferentes graus de profundidade/extensão, a auditoria interna e a auditoria externa têm interesses comuns, daí a conexão existente no trabalho de ambas. No campo contabilístico, os exames são efetuados, geralmente, pelos mesmos

métodos. Apesar de ambas se complementarem, elas são distintas já que hoje a auditoria interna é considerada cada vez mais como profissão de consultadoria, que exige formação no seu todo, podendo ir mais além da especialização contabilística (Miñon & Dominguez, 2003).

Marques (1997, p.52) refere que: *“Existem semelhanças entre as auditorias, interna e externa, ao utilizarem metodologias e técnicas comuns ou idênticas, tais como planejar, programar e calendarizar os seus trabalhos, elaborar e utilizar checklists e questionários sobre aspetos a abordar e os designados “papéis de trabalho”, ambas identificam, analisam e avaliam procedimentos de controlo interno, realizam testes, identificam insuficiências, erros e anomalias e avaliam os riscos que lhe estão associados e elaboram relatórios, nos quais fazem as suas apreciações, formulam sugestões e apresentam propostas corretivas a adotar com vista a resolver ou a minimizar as deficiências encontradas”*.

Apesar das semelhanças entre estes dois ramos de auditoria, existem diferenças quanto aos seus objetivos e destinatários dos trabalhos que realizam, ao âmbito das ações e à metodologia seguida, à ênfase posta nas suas apreciações, ao *timing* e à frequência com que ambas realizam trabalhos de auditoria numa mesma organização e até mesmo quanto a alguns conceitos em que assentam.

O auditor externo passa um período de tempo muito curto na empresa e o seu trabalho está direcionado para o exame às demonstrações financeiras. Para tomar em consideração as necessidades da gestão das organizações, tornou-se necessária uma atuação mais periódica da auditoria, com maior grau de profundidade e visando também outras áreas não relacionadas com a contabilidade, como o sistema de controlo da qualidade, administração de pessoal, entre outras.

Lajoso (2005, p.11) considera que: *“A auditoria interna fornece análises, apreciações, perspetivas, recomendações, resultados, sugestões e informações relativamente às atividades examinadas, incluindo a promoção do controlo mais eficaz a custo razoável. O auditor interno deve revelar as fraquezas, determinar as causas, avaliar as consequências e encontrar uma solução de modo a convencer os responsáveis a agir. A necessidade da existência da função de auditoria resulta assim*

*em conseguir monitorizar a eficácia e eficiência do sistema implementado nas diversas áreas de atividade. Ela constitui um meio de medir recursos (humanos, materiais, financeiros e informacionais) a fim de que a função liderança possa validar, consolidar ou alterar a sua estratégia”.*

Compete à auditoria interna segundo Marques (1994 pág. 14) *“Avaliar de forma independente a organização e o funcionamento dos serviços, identificar áreas que requeiram atenção especial e identificar e analisar problemas ou insuficiências que careçam de solução; propor medidas correctivas e apresentar sugestões para melhorar o funcionamento dos serviços e eliminar ou atenuar as principais deficiências detectadas e os riscos que lhe estão associados.”*

Segundo Pinheiro (2005 pág. 4) *“O papel da auditoria interna visa, essencialmente, apoiar a gestão de topo e os gestores operacionais, a identificar os riscos negativos das atividades e contribuir, necessariamente, com propostas de ações corretivas, numa lógica de criação de valor cliente e valor acionista. Outro aspeto primordial da auditoria interna é a sustentação da realização de ações de auditoria, enquadrada em plano de ações, baseado numa matriz de risco, em um código de conduta e em observância das Normas Profissionais estabelecidas pelo IIA.”*

A auditoria interna deve ter por base a ética, principalmente, por ocasião da produção e divulgação de informações necessárias à tomada de decisão por parte daqueles interessados no processo de gestão de uma organização. A sua participação nas associações e instituições de auditoria é necessária para facilitar uma boa relação com os seus colegas e demais profissionais, e possibilita intercâmbios de experiências e informações que lhes permitem a utilização das melhores práticas.

Esta ideia é reforçada por Pinheiro (2005 Pág. 6) referindo que *“o sucesso dos auditores internos passa por um processo de alquimia, no qual devem existir auditores profissionalmente inteligentes, altamente motivados e comprometidos com o sucesso da empresa na qual trabalham e de que fazem parte integrante, com a responsabilidade de contribuir para a manutenção de um controlo interno sadio e ajustado aos principais objetivos estratégicos da empresa. É importante realçar que a função auditoria é um centro de excelência para formar quadros altamente qualificados, para garantir um sistema de controlo interno eficaz no seio da empresa e com comportamentos éticos irrepreensíveis”.*

Para sobreviverem as organizações precisam de ser geridas com eficácia, de modo a que os objetivos propostos sejam alcançados, e, para isso, a auditoria interna, como função de apoio, dotada de conhecimentos neste domínio, desempenha um papel importante.” *A auditoria interna preocupa-se, também, com a melhor rentabilização dos recursos disponíveis assim como com o cumprimento dos objetivos previamente fixados, servindo as organizações na sua globalidade e não apenas os seus gestores*”. (Rego 2001 pág. 19)

Do que antecede retira-se que a auditoria é um exame feito por profissionais independentes, com o propósito de avaliar a atividade de determinado serviço ou entidade conferindo-lhe certa credibilidade.

A auditoria interna e a auditoria externa, embora complementares e com alguns pontos de convergência, orientam-se segundo objetivos distintos. Enquanto a auditoria externa se dirige, essencialmente, à defesa dos interesses dos *stakeholders* externos, por via da emissão de opinião sobre a fiabilidade do relato financeiro, a auditoria interna assume-se como um apoio à gestão das organizações, contribuindo para a eficiência do funcionamento do controlo interno e, deste modo, para o atingimento dos objetivos definidos.

### 1.1. Controlo Interno e Sistema de Controlo Interno

O controlo interno é uma consequência do crescimento das empresas. A sua importância aumentou significativamente com a globalização dos mercados e o aumento da concorrência entre as empresas, obrigando-as a melhorar e aperfeiçoar os processos de gestão dos seus negócios, de forma a poderem sobreviver em mercados cada vez mais exigentes.

Os novos cenários de competitividade exigem maior capacidade de adaptação às mudanças rápidas que se processam nos mercados, obrigando a ajustes que alteram as estruturas organizacionais, as normas e procedimentos, as maneiras de agir e os sistemas de informação das empresas.

Estas alterações afetam a eficiência dos sistemas de controlo existentes, o que obriga a revê-los e a prestar-lhes uma atenção permanente.



Uma das ferramentas que as empresas devem utilizar para gerir e controlar melhor os seus ativos, é precisamente, o controlo interno.

Entende-se por controlo interno o conjunto de normas, procedimentos, instrumentos e ações, usados de forma sistemática pelas empresas/ organizações nos seus sistemas de processamento de transações e sistema contabilístico, que devem ser permanentemente ajustados para assegurar:

- O cumprimento de normas e regulamentos internos;
- A proteção dos ativos e informação;
- A economicidade, eficiência e eficácia da gestão;
- A adequada contabilização e divulgação das operações e da situação económica e financeira.

Controlo interno (CI) *“é o processo concebido, implementado e mantido pela governação, gestão e outro pessoal para proporcionar segurança razoável que permita atingir os objetivos da entidade relativamente à credibilidade do relato financeiro, eficácia e eficiência das operações e cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis”* (ISA 315).

Controlo interno (CI) é *“Qualquer ação empreendida pela gestão, pelo conselho e outros membros da entidade para aperfeiçoar a gestão do risco e melhorar a possibilidade do alcance dos objetivos e metas da organização. A gestão planeia, organiza e dirige o desempenho de ações suficientes para assegurar com razoabilidade que os objetivos e metas serão alcançados”* (IIA- Insitute of Internal Auditors).

Controlo interno (CI) é *“ o processo gerido numa organização pelo Conselho de Administração, pela Direção e por outros colaboradores, e é desenvolvido para garantir com razoável certeza, a concretização dos objetivos da empresa, nas seguintes categorias:*

- *Eficácia e eficiência das operações,*
- *Fiabilidade da informação financeira,*
- *Conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis.”*

Sistema de Controle Interno (SCI)” *corresponde ao conjunto de políticas e procedimentos adotados pela gestão de uma entidade que contribuam para o alcance dos objetivos da gestão de assegurar, tanto quanto possível, a condução ordenada e eficiente do seu negócio*” (OROC, Diretriz de Revisão e Auditoria 410).

Sistema de controle Interno (SCI) - *“o plano de organização e todos os métodos e procedimentos adotados pela administração de uma entidade para auxiliar a atingir objetivo de gestão, e assegurar, tanto quanto for praticável, a metódica e eficiente conduta dos negócios, incluindo a aderência às políticas da administração, a salvaguarda dos ativos, a prevenção e detecção de fraudes e erros, a precisão e plenitude dos registos contabilísticos e a atempada preparação da informação financeira fidedigna”* (IFAC 2001).

O controle interno deve fazer parte das atividades normais de uma empresa, tendo por função acompanhar o funcionamento global e recomendar, devido ao seu caráter detetivo, preventivo ou corretivo, as ações a empreender para garantir um elevado nível de desempenho e os resultados que correspondam aos objetivos inicialmente formulados.

Para conferir relevância ao sistema de controle interno, torna-se necessário conhecer a sua descrição, conceção e comportamento identificando os controlos-chave em que o auditor deposite confiança, reconsiderando, se necessário, a avaliação inicial do enfoque e risco, e bem assim os pontos fracos encontrados e o efeito sobre o planificado.

Barbier (1992, pp.13-14), afirma que *“a empresa possui um controle interno quando, na sua globalidade, está dotada de uma organização própria de antecipação dos riscos a fim de minimizar as consequências e otimizar a sua performance”*.

Em síntese, o controle interno deve garantir a eficiência operacional e permitir a melhoria dos processos empresariais e dos resultados. Acompanhando a permanente adaptação da empresa às mudanças ocorridas no seu ambiente. O SCI deve ter em vista a minimização de erros e irregularidades, na sequência de procedimentos e normativos aplicáveis à organização, assegurando a sua prevenção e detecção.

## 1.2. Tipos de Controlos

O A.I.C.P.A (American Institute of Certified Public Accountants) caracteriza controlo interno em sentido lato em dois tipos de controlos:

O controlo interno contabilístico engloba o plano da organização, os registos e procedimentos relativos à salvaguarda de ativos e à confiança que inspiram os registos contabilísticos, que proporcionam razoável certeza de que:

- As transações são executadas de acordo com autorização geral específica do órgão de gestão;
- Os acessos aos ativos são apenas permitidos de acordo com autorização do órgão de gestão;
- As transações são registadas de modo a:
  - Permitirem a preparação de demonstrações financeiras em conformidade com princípios contabilísticos geralmente aceites ou com qualquer outro critério aplicável a tais demonstrações;
  - Manterem um controlo sobre os ativos;
- Os registos contabilísticos são periodicamente comparados com esses mesmos ativos sendo tomadas ações apropriadas sempre que se encontrem diferenças.

O controlo interno administrativo engloba o plano da organização e os procedimentos e registos que se relacionem com os processos de decisão e que conduzem à autorização das transações pelo órgão de gestão.

Qualquer sistema de controlo interno deve incluir os controlos adequados, e podem classificar-se segundo (Morais & Martins - 2007 pág. 31) em:

Preventivos- São considerados controlos *à priori*, que entram imediatamente em funcionamento, impedindo que determinados factos indesejáveis se processem;

Detetivos - Servem para detetar ou corrigir factos indesejáveis que já tenham ocorrido. São controlos *à posteriori*.

Orientativos - Servem para provocar ou encorajar a ocorrência de um facto desejável, porque boas orientações previnem que más aconteçam.

Corretivos - Servem para retificar problemas identificados.

Compensatórios - Servem para compensar eventuais fraquezas de controlo noutras áreas da entidade.


Apresentamos no quadro seguinte exemplos destes tipos de controlos:

Preventivos	Detetivos	Corretivos	Orientativos	Compensatórios
<ul style="list-style-type: none"> <li>-Obrigar a duas assinaturas.</li> <li>-Obter lista de fornecedores aprovada.</li> <li>-Confrontar as faturas com as guias de receção antes de autorizar o pagamento.</li> <li>-Verificar a exatidão das faturas antes do pagamento.</li> <li>-Adotar um sistema de vigilância de entradas na fábrica</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>-Elaborar reconciliações bancárias.</li> <li>-Efetuar conciliações de extratos de contas com terceiros.</li> <li>-Efetuar contagens físicas.</li> <li>-Observar a distribuição de salários numa base de amostragem.</li> <li>-Solicitar certidões de dívidas.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>-Relatórios de artigos obsoletos.</li> <li>-Relatórios de atrasos de cobrança de dívidas.</li> <li>-Relatórios de atrasos de pagamentos a fornecedores e outros credores.</li> <li>-Relatórios de cheques do pessoal, não descontados.</li> <li>-Lista de reclamações de clientes.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>-A administração de uma entidade, como forma de criar uma boa imagem local, dá indicações aos dirigentes para contratarem mão-de-obra local.</li> <li>-Estabelecer determinados requisitos para o recrutamento de pessoal.</li> <li>-Criar regulamentos internos da entidade.</li> <li>-Criar instruções para os documentos em circulação na entidade.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>-Os totais das vendas por produto registados pela área comercial podem ser cruzados com total dos créditos das vendas na contabilidade.</li> <li>-O valor das entradas registadas pelo armazém pode ser cruzado com a contabilidade através da conciliação da conta compras.</li> </ul>

**Tabela 1 Auditoria Interna Georgina Morais Pág. 32**

### 1.3.Princípios do Controlo Interno

Uma entidade ao criar o seu sistema de controlo interno, deve ter em atenção os seguintes princípios:

 **Eficácia e Eficiência** - O controlo interno deve ser aplicado consistentemente, e ser bem compreendido pelos trabalhadores da entidade, a fim de permitir que as políticas do Conselho de Administração ou da Direção sejam implementados de maneira eficaz e eficiente. Entretanto, o controlo interno não deverá tolerar

quaisquer atos de má gestão tanto da administração como dos principais diretores.

- 📖 Prudência - O cerne do controlo interno é efetivamente o de mitigar os riscos associados à atividade da entidade. A prudência deve ter sempre a maior prioridade na delineação de um sistema de controlo interno.
- 📖 Integralidade - Os princípios e procedimentos de controlo interno devem abranger todos os aspetos da atividade da entidade.
- 📖 Oportunidade - O sistema de controlo interno deve ser aplicado desde o primeiro dia de atividade da entidade, com a eficácia necessária para despoletar sinais de alerta, permitindo que os corpos gerentes tomem ações corretivas para reduzir e evitar riscos potenciais.
- 📖 Independência - A função de avaliar a eficácia do sistema de controlo interno deve estar separada da formulação e execução do mesmo. A qualidade e a adequabilidade dos controlos internos, devem ser avaliadas de forma independente.

Em suma, a conceção e implementação de um sistema de controlo interno pressupõe um processo integrado ao negócio, que tem como finalidade ajudar a empresa/organização a atingir os objetivos definidos. Para tal deverá envolver toda a organização e todos os níveis hierárquicos.

#### 1.4.Componentes do Controlo Interno

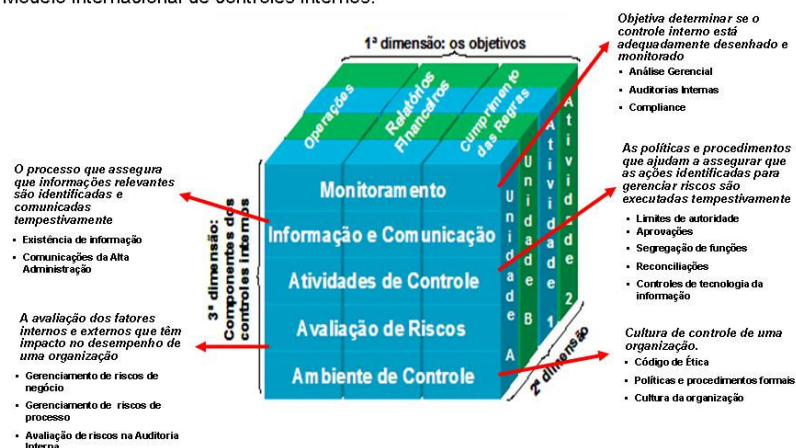
Segundo a ISA 315 e o COSO (1992), o controlo interno é um processo composto por cinco componentes interrelacionados entre si.

- Ambiente de Controlo
- Avaliação e Gestão de Risco
- Atividades de Controlo
- Informação e Comunicação
- Monitorização.

## COSO I

**COSO** - Committee of Sponsoring Organizations

Modelo internacional de controles internos.



**Imagem 1 Cubo do COSO 1992**

O Ambiente de Controlo é o fundamento sobre o qual assentam os restantes elementos ou componentes e influencia a forma como a estratégia e os objetivos são estabelecidos. É pois, a base de todos os componentes do controlo interno, proporcionando disciplina e estrutura. Inclui as funções de governação e de gestão e as atitudes, a consciência e as ações dos responsáveis pelas referidas funções, em relação ao controlo interno da entidade e à sua importância para a mesma. O ambiente de controlo estabelece o tom de uma organização, influenciando a consciência de controlo dos seus membros.

O ambiente de controlo compreende, os seguintes elementos:

- Comunicar e fazer cumprir os valores éticos e de integridade;
- Compromisso com a competência;
- Participação dos responsáveis pela governação;
- Filosofia de gestão e estilo operacional;
- Estrutura organizacional;
- Definição de autoridade e responsabilidade;
- Políticas de recursos humanos e respetivas práticas.

A Avaliação e Gestão de Risco compreendem a identificação e a contínua avaliação dos riscos, que possam comprometer o cumprimento dos objetivos definidos pela

entidade. Cada entidade tem os seus próprios riscos quer internos quer externos, e eles têm de ser identificados e avaliados, bem como a forma como poderão comprometer os objetivos.

O processo de identificação dos riscos pela entidade, inclui a forma como a gestão identifica os riscos relevantes para a preparação das demonstrações financeiras, que apresentem uma imagem verdadeira e apropriada de acordo com a estrutura concetual de relato financeiro aplicável à entidade, estima o seu significado, avalia a probabilidade da sua ocorrência e decide sobre as ações a tomar.

Exemplos de causas que podem alterar ou aumentar os riscos:

- Alterações no meio envolvente operacional;
- Novos trabalhadores;
- Novos ou reformulados sistemas de informação;
- Crescimento rápido;
- Nova tecnologia;
- Novos modelos de negócios, produtos ou atividades;
- Restruturações da empresa;
- Expansão de operações para o estrangeiro;
- Novos pronunciamentos contabilísticos.

Atividades de Controlo são as medidas tomadas pela Administração para mitigar e gerir os riscos de modo a atingir os objetivos. Estas atividades ocorrem em todas as entidades, em todos os níveis hierárquicos e em todas as funções.

As atividades de controlo podem ser classificadas como políticas e procedimentos, como sejam: autorização; revisão da execução; processamento da informação; controlos físicos e segregação de funções.

A autorização que tem a ver com a sequência das mesmas; ou seja, o ciclo autorização / aprovação / execução / registo / custódia, de acordo com os critérios estabelecidos, isto é, dentro das atribuições de competência definidas.

A revisão da execução, visa a adoção de provas e conferências independentes, que possibilitem não só atuar sobre o sistema, como sobre o trabalho de cada pessoa de forma a minimizar os erros.

A segregação das funções, que está relacionada com o facto de a função contabilística e a função operacional deverem estar separadas, para que não seja

possível que a pessoa que tenha o controlo físico de um ativo possa ter simultaneamente a seu cargo os registos a ele inerentes. Além disso, nenhuma pessoa pode ser responsável por uma operação desde o início até ao seu termo. A segregação de funções tem a ver não só com empregados de seções diferentes, mas também da mesma seção. A rotação periódica dos empregados de cada seção, entre si, contribui para atingir este objetivo.

A numeração sequencial de todos os documentos (faturas, recibos, guias de entrada em armazém, listas ou talões de contagem, guias de remessa, etc.) existentes na empresa, é um procedimento de controlo bastante importante, uma vez que possibilita detetar quaisquer utilizações menos apropriadas. Se um documento for anulado depois de preenchido não deve ser destruído, mas sim, arquivado em local próprio como prova da sua não utilização.

Comunicação pressupõe um adequado mecanismo de fluxo de informações no interior da empresa e com o exterior, quando necessário, de modo a facilitar e influenciar positivamente o alcance dos objetivos propostos. Os sistemas de informação lidam com todos os dados interna e externamente. Todos os colaboradores devem receber uma mensagem clara da gestão de topo, de modo a perceberem a sua função e responsabilidade no sistema.

A Monitorização visa o acompanhamento contínuo com a avaliação das atividades, para garantir a qualidade e desempenho do sistema de controlo interno. Inclui gestão regular de supervisão das atividades e do pessoal, para o bom desempenho das suas funções. As deficiências encontradas no sistema de controlo interno devem ser reportadas à Administração ou Direção.

Como exemplos de monitorização de controlos a efetuar pela gestão temos:

- Verificar se as reconciliações bancárias estão a ser feitas tempestivamente;
- Verificar se as vendas estão a ser feitas de acordo com as políticas aprovadas;
- Verificar se o departamento jurídico supervisiona o cumprimento de políticas relativas a práticas éticas e negociais.

Há uma sinergia e articulação entre estes componentes, formando um sistema integrado que reage dinamicamente às mudanças nas condições. Existe uma relação



direta entre as três categorias de objetivos, que representam o que uma entidade pretende alcançar, e os componentes, que definem o que é necessário para atingir os objetivos. Todos os componentes são relevantes para cada categoria objetivos.

### 1.5.A Importância de um Sistema de Controle Interno Adequado

Podemos afirmar que todas as empresas deverão possuir um sistema de controle interno adequado, por forma, a salvaguardar eventuais desvios na sua atividade, assim segundo (Costa 2010, pag.223), *“nenhuma empresa ou entidade, por mais pequena que seja, pode exercer a sua atividade operacional sem ter implementado um sistema de controlo interno, ainda que rudimentar”*. A implementação de um sistema de controle interno adequado cabe sempre à administração. O sistema de controle interno a adotar depende do tipo de empresa: industrial, comercial ou mista. O sistema de controle interno deve ser tanto mais sofisticado quanto mais a empresa for crescendo e as suas atividades se tornarem mais complexas, de tal forma que a empresa progressivamente passe de um simples sistema de controlos financeiros - considerando os ativos mais vulneráveis - para a utilização de um controlo interno mais rígido que não controla apenas meios monetários relacionados com compras e vendas, mas que controla todas as operações decorrentes da atividade da empresa.

A estrutura organizacional, a cultura empresarial, os recursos humanos afetos à empresa, e até mesmo o próprio estilo de liderança, são barreiras que limitam a fórmula mágica do controlo interno ideal. Assim segundo a Norma 410 da OROC o sistema de controlo interno *“significa todas as políticas e procedimentos (controlos internos) adotados pela gestão de uma entidade que contribuem para a obtenção dos objetivos da gestão de assegurar, tanto quanto praticável, a condução ordenada e eficiente do seu negócio, incluindo a aderência às políticas da gestão, a salvaguarda de ativos, a prevenção e deteção de fraudes e erros, o rigor e a plenitude dos registos contabilísticos, o cumprimento das leis e regulamentos e a preparação tempestiva de informação financeira credível”*

Tendo em conta o conceito apresentado, é inevitável que o sistema de controlo interno tenha uma importância acrescida dentro de qualquer organização, quer na ótica

preventiva, quer na ótica de correção de irregularidades de forma a contribuir para a melhoria organizacional.

### 1.6.Limitações do Controlo Interno

Existem diversas limitações ao controlo interno pois “o estabelecimento e a manutenção de um sistema de controlo interno é uma das mais importantes responsabilidades do órgão de gestão de qualquer empresa. No entanto, é óbvio poder afirmar-se, que o facto de existir um sistema implementado, não significa que o mesmo esteja operativo. E mesmo que esteja operativo podem não ser atingidos os objetivos atrás enunciados” (Costa 2010 - pág. 232), por outras palavras, podemos dizer que o facto de existir e ser atuante um bom sistema de controlo interno, não significa que a empresa esteja completamente imune a situações tão diversas como a ocorrência de erros, irregularidades, fraudes ou outras situações que lesem o normal funcionamento da atividade empresarial.

Ainda sobre as limitações do controlo interno é importante apontar alguns fatores segundo (Costa 2010 - pág. 232-234), que condicionam e limitam a acreditação do trabalho de auditoria quando da implementação de um sistema de controlo interno, a falta de interesse do órgão de gestão na manutenção de um bom sistema de controlo; a dimensão da empresa; a relação custo/ benefício; a existência de erros humanos, conluio e fraudes decorrentes de situações que estão fora de qualquer controlo; a impossibilidade de controlar transações usuais ou pouco frequentes; a crescente utilização de meios informáticos, com a eventual possibilidade de acesso direto a ficheiros.

### 1.7.Levantamento e Registo do Sistema de Controlo Interno

Importa agora debruçar o estudo sobre a avaliação do sistema de controlo interno, por forma a aferir se o mesmo é ou não o mais adequado e se ajusta à unidade organizacional em apreço. Primeiro vamos proceder ao levantamento e registo do sistema em uso e daí concluir se o mesmo é ou não o mais adequado, pelo que, no caso

de se constatar que o sistema parece ser o mais adequado, é necessário testar o seu efetivo funcionamento para que não restem duvidas sobre tal conclusão (designadamente, teste às vendas e às dívidas dos clientes; teste às compras e às dívidas aos fornecedores; testes aos gastos com o pessoal). Caso o sistema de controlo interno não seja adequado há quem defenda que não se justifica “perder” tempo com a realização de testes aos controlos, concluindo logo que não merece confiança, e que, portanto, dever-se-á passar de imediato aos testes substantivos. Segundo a opinião de (Costa 2010 pág. 276) devem-se contudo, fazer testes aos controlos (embora menos extensos) para se ficar, tanto quanto possível, com a certeza que o sistema é de facto deficiente e que portanto não merece confiança.

Após ter tomado conhecimento do sistema de controlo interno (quer administrativo, quer contabilístico) e depois de realizar os diversos testes de controlo, com o objetivo de constatar se o sistema está efetivamente em funcionamento e, face às conclusões obtidas, determinar qual há-de ser a extensão ou profundidade dos testes substantivos de auditoria, o auditor fica em condições de poder emitir uma opinião independente sobre o referido sistema (Costa 2010 – pág 260).

Pode acontecer, que as sugestões proferidas acerca do controlo interno, visem apenas destacar os pontos fracos de procedimentos e controlos, detetados ao longo da avaliação financeira, que conduz ao parecer final da auditoria. Mas, também pode acontecer, que seja solicitado ao auditor uma avaliação sobre o sistema de controlo interno. Neste caso, o objetivo é delimitado e não tem nada a ver com a auditoria às demonstrações financeiras, sendo um trabalho crítico e de análise profunda, onde neste caso, o objetivo é encontrar respostas de melhorias que concorram para adoção de um sistema de controlo interno adequado.

Um sistema de controlo adequado deve prever ajustamentos de conceção e aplicação, a fim de dar resposta atempada, a novas situações que surjam cada dia e estejam fora do alcance das empresas, devido, quer a fatores organizacionais, quer a fatores de mercado. Os responsáveis do sistema de controlo interno devem procurar novas formas de conciliar e prever situações de inadaptabilidade, devendo a estrutura estar dotada de procedimentos e políticas de antecipação de riscos, de forma a minimizar as consequências e otimizar a performance.

## **2. Gestão do Risco Empresarial segundo o COSO**

A gestão do risco empresarial possibilita aos administradores tratar com eficácia as incertezas, bem como os riscos e as oportunidades a elas associadas, a fim de melhorar a capacidade de gerar valor. Permite que a organização atinga os seus objetivos e evite os perigos e surpresas de percurso, atingindo as metas de desempenho e lucratividade e evitando a perda de recursos. A gestão do risco empresarial contribui para assegurar uma comunicação eficaz e o cumprimento de leis e regulamentos, bem como evita a perda de reputação da organização e as suas consequências nefastas.

A gestão do risco empresarial é um processo contínuo, que flui através da organização. É aplicado a todos os níveis e unidades, e inclui a formação de um portfólio de todos os riscos a que ela está exposta, proporcionando garantia razoável, para o conselho de administração, para a realização de objetivos em uma ou mais categorias distintas, mas dependentes. A administração analisa a correlação entre os riscos, a partir da perspectiva de portfólio no âmbito de toda a organização. Os riscos isolados a cada uma das suas unidades podem ser compatíveis com as tolerâncias a riscos dessas unidades, porém, tomados em conjunto, podem exceder o apetite ao risco da organização como um todo. Ou, de modo contrário, os eventos em potencial podem representar riscos inaceitáveis para uma dada unidade de negócios, mas podem exercer um efeito compensador em outra. Os riscos inter-relacionados necessitam ser identificados e controlados, a fim de que a totalidade dos riscos seja compatível com o apetite ao risco da organização.

A gestão do risco empresarial não consegue neutralizar julgamentos ou decisões erradas, nem eventos externos responsáveis por levar um negócio a deixar de alcançar as suas metas operacionais. No entanto, essa gestão é capaz de aumentar a probabilidade da administração tomar decisões melhor fundamentadas. Quando se constata que a gestão do risco empresarial é eficaz em cada uma das quatro categorias de objetivos, isso significa que o conselho de administração tem garantia razoável de entender até que ponto os objetivos estratégicos e operacionais estão ou não a ser alcançados e se o sistema de informação é confiável e todas as leis e regulamentos estão a ser tomados em consideração.

## 2.1. Finalidades da Gestão do Risco Empresarial

Alinhar o apetite ao risco com a estratégia adotada, isto é, a quantidade total de riscos que uma organização está disposta a aceitar na busca de sua missão. O apetite ao risco orienta a alocação de recursos entre as unidades de negócios e as iniciativas, levando em consideração os riscos e o plano da unidade para gerar o retorno desejado dos recursos investidos. A administração considera o apetite ao risco ao alinhar a sua organização, o seu pessoal e os seus processos, e prepara a infraestrutura necessária para responder e monitorizar riscos com eficácia.

Identificar e administrar riscos múltiplos e entre empreendimentos – todas as organizações enfrentam uma gama de riscos, que podem afetar as suas diferentes áreas de negócio. A gestão de riscos corporativos, possibilita uma resposta eficaz a impactos inter-relacionados e, também, respostas integradas aos diversos riscos.

Fortalecer as decisões em resposta aos riscos - a gestão do risco empresarial permite às organizações obter o rigor na identificação e na seleção de alternativas de respostas aos riscos. Pode optar por evitar a realização de um determinado negócio, fazê-lo apenas parcialmente, compartilhar o risco (com uma seguradora por exemplo) ou simplesmente aceitar os riscos.

Aproveitar oportunidades e reduzir surpresas e prejuízos operacionais – a organização identifica e aproveita as oportunidades de forma proactiva e estabelece respostas aos riscos, reduzindo surpresas e custos ou prejuízos associados.

Otimizar o capital – a obtenção de informações adequadas a respeito de riscos, possibilita à administração, conduzir uma avaliação eficaz das necessidades de capital como um todo e aprimorar a alocação desse capital.

A gestão do risco empresarial é uma ação contínua e interativa que abrange toda a organização e afeta a ação das pessoas porque estas, nem sempre se entendem, comunicam ou desempenham as suas funções de forma consistente. Cada pessoa possui um ponto único de referência que atua sobre o modo pelo qual essa pessoa identifica,

avalia e responde a riscos. A gestão do risco empresarial proporciona os mecanismos necessários para ajudar as pessoas a entender o risco no contexto dos objetivos da organização. Deverá haver uma associação clara e estreita entre os deveres das pessoas e como elas os cumprem no tocante à estratégia e aos objetivos da organização.

## 2.2. Metodologias de referências a nível mundial na gestão do risco

A lei Sabanes – Oxley surgiu nos E. U.A. num contexto em que era necessário restaurar a confiança pública, nos mercados fortemente abalados pelos escândalos económicos em diversas empresas como exemplos: Arthur Anderson, Parmalat, WorldeCom. Um dos seus principais objetivos foi o de requerer que as empresas, cotados nos EUA, reportassem sobre a eficácia dos controlos internos sobre o relato financeiro. A lei Sarbanes, procura, assegurar práticas éticas de negócio fomentadas por uma gestão consciente, responsável e sustentável.

Em termos de controlo interno, a lei considera a administração explicitamente responsável por estabelecer, avaliar e monitorizar a eficácia dos controlos internos, através de certificações e avaliações regulares dos relatórios financeiros e outras divulgações, em paralelo com os relatórios emitidos pelos avaliadores externos. Assim, ao tornarem-se mais transparentes, as empresas traçam de forma aprofundada os riscos que correm em todas as frentes, permitindo melhorar a performance da gestão que confia nos dados que possui e transmite confiança aos investidores.

Na Europa foi aplicado um manual de boas práticas.

O COSO - é uma organização privada criada nos EUA em 1985, representada por associações de classes de profissionais ligadas à área financeira (American Accounting Association, American Institute of Certified Public Accountants, Financial Executives International, Institute of Management Accountants e Institute of Internal Auditors).

Em 1992 foi publicado o estudo “Controlos Internos - Um Modelo Integrado” - hoje reconhecido como metodologia do COSO.

Em 2004 a análise COSO foi melhorada com a inclusão do conceito de ERM, aumentando as áreas de enfoque no seu modelo (conhecido como COSO 2). A gestão

do risco corporativo integra as melhores práticas, apresentadas no controle interno da organização garantindo os seus objetivos.

O controle interno potencia a definição concreta de medidas para combater os riscos e minimizá-los, ao implementar políticas e procedimentos, que asseguram um elevado grau de fiabilidade no controle do risco.

### 2.3. Relacionamento entre objetivos e componentes

Existe um relacionamento direto entre os objetivos que uma organização se empenha em alcançar e o que é necessário para o seu alcance.

O COSO define essa relação através de um cubo tridimensional.

Na primeira dimensão estão especificados os objetivos: estratégicos, operacionais, de relato e de conformidade.

Na segunda dimensão estão especificados os oito componentes: ambiente de controlo; fixação de objetivos; identificação de eventos; avaliação de riscos; resposta a riscos; atividades de controlo; informação e comunicação e monitorização.

Na terceira dimensão está a organização e as unidades de uma organização.

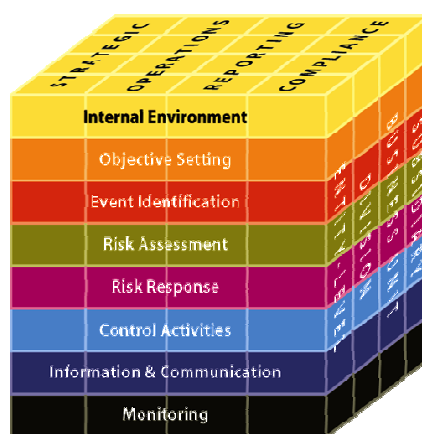


Imagem 2 Cubo do COSO ERM

A linha de cada componente “atravessa” e aplica-se a todas as quatro categorias de objetivos e todos os oito componentes são relevantes entre si.

A gestão do risco empresarial é relevante a toda a organização ou a qualquer uma das suas unidades. Esse relacionamento é ilustrado pela terceira dimensão, que representa subsidiárias, divisões e outras unidades de negócios.

## 2.4. Componentes da gestão do risco empresarial

### 2.4.1. *Ambiente de controle*

Os fatores do ambiente interno compreendem a filosofia administrativa de uma organização no que diz respeito aos riscos; o seu apetite ao risco; a supervisão da Administração; a integridade, os valores éticos e a competência do pessoal na organização e a forma como a administração atribui responsabilidades, bem como organiza e desenvolve o pessoal. A filosofia de gestão de riscos reflete os valores e influencia a cultura e o seu estilo de gestão e afeta a forma como os outros componentes de gestão do risco são aplicados. Uma organização que tenha sido bem-sucedida em aceitar riscos significativos, provavelmente terá uma visão diferente de gestão de riscos, daquela que tenha enfrentado consequências severas, económicas ou legais. A gestão de riscos corporativos eficaz contribui para criação ou preservação de valor da organização.

Quando a filosofia de administração de riscos está adequadamente desenvolvida, entendida e aceite pelo pessoal da organização, ela estará em condições de identificar e administrar riscos com eficácia. Caso contrário, poderá ocorrer uma aplicação inaceitável e irregular por meio das unidades de negócios ou departamentos. Porém, mesmo que a filosofia de uma organização se encontre adequadamente desenvolvida, poderão existir diferenças culturais entre as suas unidades, o que provocará uma variação na aplicação da gestão do risco empresarial. Gestores de determinadas unidades podem mostrar-se preparados para enfrentarem mais risco que outros.



### 2.4.2. Fixação de objetivos

A administração estabelece objetivos e os escolhidos proporcionam suporte, alinham-se com a missão da organização e são compatíveis com o apetite ao risco. Toda a organização enfrenta uma variedade de riscos oriundos de fontes externas e internas, sendo a fixação de objetivos um pré-requisito à identificação eficaz de eventos, a avaliação de riscos e resposta aos riscos. Embora a missão e os objetivos estratégicos de uma organização, geralmente, sejam estáveis, a sua estratégia e muitos dos seus objetivos operacionais são mais dinâmicos e ajustam-se às condições internas e externas presentes. Os objetivos de conformidade e relato estão sob o controle da administração, enquanto os objetivos operacionais e estratégicos, por vezes fogem ao seu controle, estão sujeitos a eventos externos, como mudança de governo, condições climáticas adversas, etc.

<b>Objetivos</b>	<b>Descrição</b>
Estratégicos	Referem-se às metas ao nível mais elevado, refletem o modo como a alta administração escolheu uma forma de gerar valor para as partes interessadas.
Operacionais	Têm como meta a utilização eficiente e eficaz dos recursos, inclusive metas de desempenho e de lucro. É necessário que reflitam as condições de negócio, da indústria e da economia nas quais a organização atua.
Relato	Relacionados à confiabilidade dos relatórios podem conter informações financeiras e não financeiras. Uma comunicação confiável fornece informações exatas e completas.
Conformidade	Cumprimento de leis e regulamentos. As leis e os regulamentos aplicáveis estabelecem padrões mínimos de comportamento, que a organização integra em seus objetivos de conformidade. O histórico de conformidade de uma organização poderá afetar de modo significativo, positivo ou negativo, a sua reputação na comunidade e no mercado.

**Tabela 2 Objetivos do ERM adaptados COSO**

### 2.4.3. Identificação de eventos

A administração identifica os eventos em potencial, que se ocorrerem irão afetar a organização. Ao identificar eventos, a administração considera uma variedade de fatores internos e externos, que podem dar origem a riscos e a oportunidades no contexto de toda a organização.

<b>Tipo de eventos:</b>	<b>Exemplos de eventos:</b>
Económicos	Oscilações de preços, disponibilidade de capital, ou redução nas barreiras à entrada da concorrência, cujo resultado pode ser traduzido num custo de capital mais elevado ou mais reduzido.
Meio Ambiente	Inundações, incêndios, terremotos que provocam danos nas edificações, restrição ao uso de matérias-primas e perda de capital humano.
Políticos	Maior abertura ou restrição a mercados estrangeiros, aumento ou diminuição da carga fiscal.
Sociais	Alterações nas condições demográficas, nos costumes sociais, estruturação das famílias.
Tecnológicos	Novas formas de comércio eletrónico que podem provocar aumento de disponibilidade de dados, redução de custos em infra estruturas.

**Tabela 3 Tipos de eventos adaptados do COSO**

A administração seleciona as técnicas compatíveis com a sua filosofia de gestão de riscos e assegura que a entidade desenvolve, as funcionalidades necessárias de identificação de eventos e que as ferramentas de apoio estão implementadas. Os eventos não ocorrem de forma isolada, a avaliação dos relacionamentos permite determinar em que pontos os esforços da gestão de riscos estarão bem direcionados.

#### *2.4.4. Avaliação de Riscos*

A avaliação de riscos permite que uma organização considere até que ponto eventos em potencial podem ter impacto na realização dos objetivos.

A avaliação de riscos é aplicada primeiramente aos riscos inerentes, após o desenvolvimento da resposta aos riscos, a administração passará a considerar os riscos residuais.

O risco inerente é aquele que a organização enfrenta, na falta de medidas por parte da administração para alterar a sua probabilidade e impacto. Risco residual é aquele que permanece após adotados procedimentos por parte da administração para evitar o risco.

A administração reconhece que um risco com reduzida probabilidade de ocorrência e baixo potencial, geralmente, não requerer grandes preocupações. Enquanto, um risco com elevada probabilidade de ocorrência e um potencial de impacto significativo requer atenção considerável.

Regra geral, a administração utiliza dados gerados internamente e baseados na experiência passada da organização para calcular as estimativas de probabilidade e impacto, os quais fornecem uma base mais objetiva. Mas tem de ter em consideração que os fatores que influenciam os eventos podem modificar-se com o passar do tempo.

Apesar dos dados gerados internamente serem um dado primário, a organização não pode ignorar os dados externos, que podem ser muito úteis.

A metodologia de avaliação de riscos de uma organização inclui uma combinação de técnicas qualitativas e quantitativas. Geralmente, a administração emprega técnicas qualitativas de avaliação se os riscos não se prestam a quantificação, ou se não há dados confiáveis em quantidade suficiente para a realização das avaliações quantitativas, ou, ainda, se a relação custo-benefício para obtenção e análise de dados não for viável.

Nos casos em que os riscos podem afetar diversas unidades de negócio, a administração poderá agrupá-los em categorias de eventos e considerá-los primeiramente por unidade para, então, considerá-los em conjunto no âmbito de toda a organização. Nos casos em que os eventos em potencial não estão relacionados, a administração avalia-os individualmente, porém, quando existir uma correlação entre os eventos, ou os eventos interagem para gerar probabilidades ou impactos significativamente diferentes, a administração avalia-os em conjunto.

### 2.4.5. Resposta ao risco

A administração avalia o efeito sobre a probabilidade de ocorrência e o impacto do risco, assim como os custos e benefícios, selecionando, dessa forma, uma resposta ou combinação de respostas, que mantenha os riscos residuais gerais compatíveis com o seu apetite ao risco.

A administração reconhece que sempre existirá algum nível de risco residual, fruto da limitação dos recursos e da decorrência da incerteza e das limitações inerentes a todas as atividades.

Como resposta aos riscos a administração pode evitar, reduzir, compartilhar ou aceitar.

Resposta a riscos	Descrição
Evitar	Pode implicar a descontinuação de uma linha de produtos, o declínio da expansão num novo mercado geográfico ou a venda de uma divisão.
Reduzir	São adotadas medidas para reduzir a probabilidade ou o impacto dos riscos, ou, até mesmo, ambos
Compartilhar	Redução da probabilidade ou do impacto dos riscos pela transferência ou pela partilha de uma porção do risco. As técnicas comuns compreendem a aquisição de produtos de seguro, a realização de transações de <i>hedging</i> ou a contratação a terceiros de uma atividade.
Aceitar	Nenhuma medida é adotada para afetar a probabilidade ou o grau de impacto dos riscos.

**Tabela 4 Resposta a riscos adaptada do coso**

A administração, normalmente, adota uma abordagem, em que os riscos são considerados primeiramente, em relação a cada unidade de negócio, departamento ou função, desenvolvendo uma avaliação combinada de riscos para a unidade, refletindo o perfil de risco residual para a unidade. Tendo por base uma visão dos riscos em relação a unidades individuais, a administração terá melhores condições de adotar uma visão de portfólio para determinar se o seu perfil de risco residual é compatível ao seu apetite ao risco. Os riscos nas diferentes unidades podem estar dentro dos níveis de tolerância referentes a cada uma das unidades, mas considerados no seu conjunto, os riscos ultrapassarem o seu apetite ao risco da organização como um todo, neste caso será necessário uma resposta adicional de forma a compatibilizá-la com o seu apetite ao risco. Por outro lado, os riscos podem equilibrar-se naturalmente na organização como um todo, por exemplo, algumas unidades apresentam maior risco e outras menor risco que o aceitável, eliminando assim a necessidade de uma resposta adicional.

#### 2.4.6. Atividades de Controlo

As atividades de controlo são as políticas e os procedimentos que contribuem para assegurar que as respostas aos riscos sejam executadas de forma adequada e oportuna. Estas atividades incluem dois elementos: uma política que estabelece o que deve ser feito e os procedimentos para a fazer cumprir. Não são executadas, simplesmente por executar ou para parecer a coisa “certa” a ser feita, mas para atingir os objetivos do negócio.

As atividades de controlo ocorrem em todos os níveis da organização e podem ser preventivas (evitam a concretização de determinadas transações) ou detetivas (identificam outras transações discrepantes oportunamente). Essas atividades combinam controlos informatizados e manuais, inclusive os controles automatizados, para assegurar que todas as informações sejam recebidas corretamente e que os procedimentos de rotina, permitam que os indivíduos responsáveis autorizem ou aprovem as decisões de investimentos.

No processamento da informação é realizada uma variedade de controlos para verificar a precisão, a integridade e a autorização das transações. Por exemplo, um pedido de cliente somente poderá ser aceite após fazer referência a um arquivo de cliente e ao limite de crédito aprovado.

Outros exemplos de atividades de controlo:

- Os equipamentos, *stocks*, dinheiro e outros bens são protegidos fisicamente, contados periodicamente e comparados com os valores apresentados nos registos de controlo.
- As obrigações são atribuídas ou divididas entre pessoas diferentes, com a finalidade de reduzir o risco de erro ou de fraude, as responsabilidades de autorização de transações, do registo e da entrega de bens são segregadas. A pessoa responsável por autorizar as vendas a crédito, não deve ser a mesma que mantém os registos de contas a pagar nem pela distribuição de registos de pagamentos.

A dependência cada vez maior em relação aos sistemas de informação, traz a necessidade de incrementar o controlo associado à utilização dos sistemas de informação: em particular, importa referir os controlos gerais que se aplicam a praticamente todos os sistemas e contribuem para assegurar uma operação adequada e

contínua e aos controles aplicacionais, que incluem, designadamente, etapas para avaliar o processo por meio de códigos de programação dentro do *software*.

Os controles gerais e aplicacionais, em conjunto com processos manuais, quando necessários asseguram a integridade, a precisão e a validade das informações.

Cada organização tem um conjunto de objetivos e diferentes abordagens de implementação, haverá sempre diferenças nas respostas aos riscos e nas atividades de controlo relacionadas. Duas organizações com idênticos objetivos e decisões semelhantes sobre o modo de atingir os objetivos, não significa que as atividades de controlo sejam as mesmas. As organizações, ao serem administradas por pessoas diferentes, utilizam critérios próprios para exercer o controlo. Além disso, os controles refletem o ambiente e a indústria, nos quais a organização opera, bem como o tamanho e o grau de sofisticação das operações, a dispersão geográfica, a natureza e o alcance das suas atividades, a sua história e a sua cultura.

#### *2.4.7. Informação e Comunicação*

Os sistemas de informação podem ser formais ou informais. Conversas com clientes, fornecedores, órgãos reguladores e empregados da organização, traduzem-se em informações críticas necessárias à identificação de riscos e de oportunidades, também a participação em seminários de profissionais ou da indústria, bem como o ingresso em associações comerciais e outras podem ser fontes valiosas de informação. Eles identificam e detêm informações necessárias, financeiras e não financeiras, processando-as e relatando-as na forma que as torne úteis ao controlo da atividade da empresa. As informações são necessárias em todos os níveis de uma organização, para identificar, avaliar e responder a riscos, administrá-los e alcançar os objetivos da organização.

Para fornecer suporte eficaz à administração de riscos corporativos, a organização recolhe e utiliza dados históricos e correntes. Os dados históricos permitem que a organização acompanhe o desempenho real em relação às metas, aos planos e às expectativas, permitindo que a administração identifique correlações e tendências, bem como faça previsões em relação ao desempenho futuro. Os dados históricos também

possibilitam um aviso antecipado em potencial que merece a atenção da administração.

Os dados atuais, permitem que a organização determine se está, ou não, dentro das tolerâncias estabelecidas para riscos.

A crescente dependência em relação aos sistemas de informação, ao nível estratégico e operacional geram novos riscos, como a violação da segurança de informações ou crimes cibernéticos, que necessitam de ser integrados à administração de riscos.

Todos os empregados, especialmente aos quais foram atribuídas responsabilidades “maiores”, necessitam saber exatamente qual a sua função e a importância que o seu trabalho tem para o sucesso da organização. Tanto a clareza da mensagem, como a forma como é comunicada são fatores importantes. Os empregados necessitam também de saber de que forma as suas atividades se relacionam com o trabalho dos outros. Esse conhecimento é necessário para reconhecer um problema, determinar a sua causa e definir uma medida corretiva. Além disso, necessitam saber o que é considerado comportamento aceitável e inaceitável.

Os funcionários podem estar cientes de riscos significativos, mas não se mostrarem dispostos a relatá-los, estas falhas de comunicação podem ocorrer quando as pessoas ou unidades operacionais perdem a motivação de fornecer informações a outras pessoas, ou não dispõem de um meio adequado de o fazer. Para que essas informações possam ser relatadas deverá haver canais de comunicação abertos e uma nítida disposição de ouvi-los.

Uma adequada comunicação é necessária, não apenas dentro da organização mas também fora dela. Os clientes, fornecedores, reguladores, analistas financeiros e outras partes disponibilizam informações pertinentes referentes, quer à qualidade dos produtos ou serviços, quer ao *design*, de maneira que possam entender prontamente as circunstâncias e os riscos que a organização enfrenta. Essa comunicação deve ser significativa, pertinente e oportuna, além de atender às exigências legais e regulatórias.

A comunicação pode surgir sob a forma de manuais de políticas, memorandos, mensagem de correio eletrônico, notificações em quadros de avisos, mensagens pela Internet e mensagens gravadas em vídeo. Se as mensagens forem transmitidas verbalmente, o tom de voz e a linguagem corporal enfatizam aquilo que está a ser transmitido. Uma organização com um histórico de integridade nas operações e uma cultura bem entendida pelas pessoas não encontra muita dificuldade em passar uma

mensagem, ao contrário uma organização sem tradição terá de pôr mais energia na forma em que as mensagens são comunicadas.

#### *2.4.8. Monitorização / Follow-up*

A gestão do risco empresarial modifica-se com o passar do tempo e o avanço das tecnologias. As respostas ao risco que se mostravam eficazes, anteriormente podem tornar-se inócuas, o controle pode perder a eficácia ou deixar de ser executado, ou os objetivos podem mudar. Perante as alterações, a administração necessita determinar se a gestão do risco empresarial permanece eficaz.

A monitorização pode ser conduzida mediante atividades contínuas ou de avaliações independentes.

A monitorização contínua é incorporada nas atividades normais e repetitivas de uma organização. É conduzida em tempo real, responde dinamicamente a mudanças nas condições e está enraizada na organização. Em geral, as atividades de monitorização contínua são conduzidas pelos gerentes da operação de linha ou suporte funcional, que dedicam profunda consideração às implicações das informações que recebem, concentrando-se nas inconsistências, nos relacionamentos, levantam questões, acompanham o pessoal, se necessário, para determinar se existe necessidade de adotar medidas corretivas.

As avaliações independentes são uma mais-valia, abordando a questão como se fosse a primeira vez, com o enfoque voltado diretamente à eficácia da gestão do risco empresarial. Esse procedimento também oferece a oportunidade de considerar a eficácia dos procedimentos de monitorização contínua.

As avaliações podem variar em termos de âmbito e frequência, dependendo da significância dos riscos, da importância das respostas ao risco e dos respetivos controlos para a administração de riscos. As áreas de maiores risco e a resposta a riscos de alta prioridade tendem a ser avaliadas com maior frequência. A avaliação da globalidade da gestão do risco empresarial, necessita de uma avaliação menos frequente que avaliação de partes específicas.



As grandes organizações possuem documentação escrita, manuais de política, organogramas formais, descrições de cargos, instruções de sistemas, enquanto nas organizações mais pequenas muitos aspetos da gestão do risco empresariais são informais e não estão documentados, no entanto, são executados com regularidade e são altamente eficazes.

### **3. Sistemas de informação (SI)**

#### **3.1.Introdução ao Controlo Interno nos SI**

O avanço nas tecnologias de informação, por um lado, veio trazer benefícios ao trabalho do auditor mas, por outro lado, veio trazer novas preocupações. A auditoria a sistemas de informação, não é apenas uma extensão da auditoria tradicional, os computadores afetam a capacidade dos auditores para realização de auditorias. Tanto a gestão da organização como a gestão dos sistemas de informação, reconhecem que os computadores são recursos valiosos que necessitam de ser controlados como qualquer outro recurso dentro da organização. Apesar dos objetivos do controlo interno, não serem afetados pela presença de SI, os procedimentos adotados pela entidade auditada, são afetados pelas características dos sistemas de informação existentes. Esta realidade implica a introdução de questões específicas de controlo, que podem conduzir a alterações na abordagem da auditoria.

Os circuitos de informação flexibilizaram-se, tornaram-se mais virtuais e deixaram de ser tão fixos como eram conhecidos tradicionalmente. Os suportes de informação tornaram-se voláteis, a fiabilidade dos documentos sobre papel ou eletrónicos é mais questionável atualmente.

O controlo interno informático tem como finalidade principal, a verificação de todas as atividades desenvolvidas pelos SI. Este conceito de controlo interno informático pode, porém, ser interpretado de diferentes formas, consoante estejamos a falar de auditoria interna ou de auditoria externa.

No caso da auditoria interna, a empresa é vista como um sistema, sendo, desde logo, o âmbito do controlo interno muito mais abrangente. Já no caso da auditoria externa, frequentemente, as preocupações com o SCI presente ao nível informático prendem-se mais com as áreas funcionais, que apresentam maiores riscos em termos financeiros.

A evolução das tecnologias de informação, veio alterar a forma de desenvolver os diversos procedimentos de auditoria, facilitando o planeamento, a amostragem, a prestação e arquivo de documentação de trabalho e de relato, mas é sobretudo ao nível da avaliação do controlo interno que o auditor se confronta com novos problemas, designadamente, com os controlos gerais, aplicativos e de utilizadores.

O auditor deve ter um entendimento suficiente do controlo interno, para poder planear a auditoria, através da realização de procedimentos, que lhe permitam entender a conceção e funcionamento dos controlos relevantes, para uma auditoria às demonstrações financeiras e determinar qual o seu lugar na operação.

De acordo com a ISA 315, o auditor deve procurar entender os procedimentos tanto das tecnologias de informação como dos sistemas manuais. Para saber de que forma a entidade, usa as TI para iniciar, gravar, processar, corrigir quando necessário e reportar as transações para as demonstrações financeiras.

Obviamente, que o propósito da auditoria não se vai alterar apenas porque esta é efetuada em ambiente de tecnologias de informação. No entanto, a verdade é que a entidade que usa as TI pode ser afetada em qualquer um dos cinco elementos do controlo interno e que são relevantes para a consecução das demonstrações financeiras, operações ou cumprimento dos objetivos da entidade e das suas unidades operacionais ou funções de negócio.

O uso das TI também afeta a base e a maneira na qual as transações são iniciadas, gravadas, processadas e reportadas. Num sistema manual, a entidade usa procedimentos manuais e registo em formato papel, que num sistema de tecnologias de informação são substituídos por procedimentos, registos, processos e relato das transações de forma automática e eletrónica.

### 3.2. Principais Benefícios na Utilização das TI

O uso das TI permite obter potenciais benefícios de eficácia e eficiência para o controlo interno das entidades porque permite à entidade:

- ✓ Aplicar consistentemente as regras predefinidas do negócio e realizar complexos cálculos no processamento de largos volumes de transações ou dados;
- ✓ Melhorar a oportunidade, disponibilidade e a exatidão da informação;
- ✓ Facilitar análises adicionais de informação;

- ✓ Melhorar a capacidade para monitorizar o desempenho das atividades da empresa e as suas políticas e procedimentos;
- ✓ Reduzir o risco que esse controlo seja alcançado;
- ✓ Melhorar a capacidade para atingir uma efetiva segregação de funções através da implementação de controlos de segurança nas aplicações, bases de dados e sistemas operativos.

### 3.3.Principais Riscos na Utilização das TI

O uso das TI também comporta riscos específicos para o controlo interno da entidade, incluindo:

- ✓ Confiança em sistemas ou programas que estão a processar dados incorretamente, a processar dados incorretos, ou ambos;
- ✓ Acesso não autorizado a dados que possa resultar na destruição dos dados ou alteração inapropriada dos mesmos, incluindo gravar transações não autorizadas, inexistentes ou incorretas;
- ✓ Alteração não autorizada aos dados dos ficheiros principais;
- ✓ Alteração não autorizada aos sistemas ou programas;
- ✓ Falhas na realização de alterações necessárias aos sistemas ou programas;
- ✓ Intervenção humana inapropriada;
- ✓ Possibilidade de perda de dados.

A natureza e a extensão destes riscos e benefícios para o controlo interno vão depender muito da natureza e características do sistema de informação da entidade, que o auditor deve tomar sempre em consideração.

### 3.4. Controlo Gerais e Aplicacionais

A avaliação do controlo interno é efetuada em duas etapas: na primeira são avaliados e testados os controlos gerais; na segunda são avaliados e testados os controlos implementados sobre as aplicações informáticas.

Os controlos gerais criam o ambiente no qual as aplicações informáticas trabalham e ajudam a assegurar que funcionam de forma apropriada.

*“Os controlos gerais são a estrutura, políticas e procedimentos que se aplicam à generalidade das operações informatizadas de uma entidade e restringem-se basicamente à estrutura organizativa e aos métodos e procedimentos estabelecidos para regular a relação do SI informatizado com os restantes elementos ou “componentes” da entidade” (Oliveira pág. 47 e 48).*

A eficácia dos controlos gerais é um fator importante na determinação da eficácia dos controlos aplicacionais. Sem controlos gerais eficazes, os controlos das aplicações podem tornar-se ineficazes dado que estão mais suscetíveis a serem alterados ou contornados. Para verificar se o controlo interno funciona corretamente, o auditor deve obter informação detalhada sobre as políticas de controlo, os procedimentos e objetivos e efetuar testes de conformidade às atividades de controlo.

Regra geral se os controlos gerais não funcionam de forma eficaz, os controlos aplicacionais não são testados. No entanto, os controlos aplicacionais devem ser auditados, mesmo que os controlos gerais sejam fracos, quando:

- O objetivo da auditoria consista em identificar as fraquezas dos controlos de uma determinada aplicação.
- As fraquezas dos controlos gerais existem fundamentalmente nas áreas que têm um impacto menor nos controlos das aplicações e os controlos de maior impacto são eficazes.

### 3.5. Categorias de Controlos Gerais dos SI

#### *3.5.1. Gestão dos sistemas de informação*

Estes controlos devem assegurar que as atividades dos SI têm por base planos estratégicos e táticos que estão coordenados com os planos do negócio; as atividades do SI suportam as necessidades do negócio; que são fornecidos os meios necessários para que se atinjam os objetivos propostos.

#### *3.5.2. Planeamento e Gestão do programa de segurança de toda a entidade*

O programa de segurança permite criar uma estrutura e gerir um ciclo contínuo de atividade para a gestão do risco, desenvolvimento de políticas, atribuição de responsabilidades e monitorização da adequação dos controlos informáticos da entidade. Este programa deve ter como alcance toda a entidade e envolver todos os recursos da mesma, sendo periodicamente revisto e ajustado de forma a refletir os riscos e condições após alterações.

O plano de segurança: Abrange regras dos sistemas e aplicações; Estabelece uma estrutura de gestão da segurança com independência, autoridade e experiências adequadas; Identifica quem é o “proprietário” dos recursos informáticos e quem tem a responsabilidade de gerir o acesso a estes recursos.

#### *3.5.3. Controlo de Acessos*

Tem como objetivo assegurar que os recursos estão protegidos contra modificação, destruição, perdas, danos ou depreciação. O acesso aos recursos é limitado a funcionários autorizados e que efetivamente necessitam de lhes aceder.

É mantido um programa de consciencialização para a segurança que inclui uma primeira formação para todos os funcionários e novos utilizadores e cursos de reciclagem posteriores. As políticas de segurança são do conhecimento de todos os funcionários afetados, incluindo as regras de sistemas e aplicações e os comportamentos esperados. Dos contratos efetuados com os funcionários constam cláusulas que garantam a segurança e a confidencialidade da informação sensível. Os procedimentos de transferência ou cessação do contrato incluem: entrevista de saída, devolução de chaves, cartões de identificação, etc., notificação da gestão de segurança da cessação imediata de ID e *Passwords*, identificação do período durante o qual se mantém a obrigação de o empregado não revelar elementos sobre a instituição.

Os elementos de controlo a avaliar são:

- ✓ Classificar os recursos de informação - os critérios de classificação e as classificações foram estabelecidas e comunicadas aos proprietários dos recursos. As classificações estão documentadas e foram aprovadas pelos gestores de topo apropriados e são periodicamente revistas.
- ✓ Manter atualizada a lista de utilizadores autorizados e respetivos acessos - as autorizações de acesso estão documentadas e são mantidas em arquivo, foram aprovadas por gestores de topo e foram transferidas para os gestores de segurança. Os proprietários dos recursos revêm periodicamente as listagens de autorização de acesso e determinam se estas continuam apropriadas. O número de utilizadores com acesso remoto ao sistema é limitado e está justificado, documentado e aprovado pelos proprietários. A segurança é notificada imediatamente quando os utilizadores do sistema são desativados ou transferidos. Antes de partilhar dados ou programas com outras entidades, são documentados os acordos que determinam como os dados e os programas devem ser protegidos.
- ✓ Estabelecer controlos físicos e lógicos para prevenir e detetar acessos não autorizados - foram identificadas as instalações, que mantêm os recursos sensíveis e críticos, todas as ameaças significativas, e determinados os riscos com eles relacionados. O acesso está limitado apenas aos indivíduos que rotineiramente necessitam de ter acessos, através de cartões de identificação e acesso, mecanismos biométricos ou outros meios. Os visitantes de áreas sensíveis estão formalmente assinalados e são devidamente acompanhados. Os

códigos de entrada são periodicamente alterados. As *passwords* são únicas para determinados indivíduos e controladas pelo indivíduo a quem foram atribuídas e são alteradas periodicamente e invisíveis no momento e campo de inserção. A utilização de nomes ou palavras é proibida. O *software* de segurança é de acesso restrito apenas a gestores da segurança. Foram implementados controlos sobre o Sistema Geral de Base de dados (SGBD) e os Dicionário de Dados (DD) que restringem o acesso a dados ao nível das visitas lógicas, campos e valores de campos e controlam o acesso ao DD através de perfis de segurança e de *passwords*. Toda a atividade que envolve o acesso ou a modificação de ficheiros sensíveis é registada em log. Todas as atividades e violação de segurança incluindo as tentativas de acesso falhadas são relatadas à gestão e investigadas.

#### 3.5.4. Segurança Física

A segurança física deve limitar os riscos de danos ocorridos por acidente, deve também assegurar que os equipamentos estão bem climatizados e não param de funcionar devido a falhas de energia. É necessário que existam e estejam atualizadas políticas e procedimentos, que orientem os funcionários de forma a minimizar riscos de acidente e estejam documentados e atualizados os procedimentos, que devem adotar em situações de emergência. Todos os funcionários têm conhecimento da localização de alarmes de incêndio, extintores, aparelhos de respiração, ou outros aparelhos que poderão ser utilizados durante uma emergência. Os caminhos de acesso às instalações não contêm obstáculos que possam impedir ou dificultar o acesso rápido e eficaz dos meios de assistência. Os sistemas de deteção de calor e fumo têm contratos de manutenção e são revistos e testados periodicamente.

O equipamento informático está disposto de forma a permitir uma ventilação e refrigeração adequadas. Existe equipamento de climatização que garante que a temperatura e humidade das instalações sejam adequadas para o funcionamento e conservação do equipamento. Os equipamentos críticos estão protegidos por fontes de energia secundárias.



### *3.5.5. Seleção e Implementação de Aplicações Informáticas*

Pretende garantir que as aplicações informáticas adquiridas pela entidade suportam as necessidades do negócio e dos utilizadores, provêm de fornecedores credenciados que resguardam a entidade em relação a eventuais falhas de fornecimento de serviços. Cumprem os requisitos definidos e aos utilizadores é dada formação adequada e documentação suficiente. As novas versões das aplicações são devidamente testadas e autorizadas antes de entrarem em funcionamento.

### *3.5.6. Desenvolvimento e Alteração de Aplicações Informáticas*

Previnem a implementação de programas não autorizados ou a alteração não autorizada de programas existentes.

Os pedidos de alterações informáticas devem ter por base as necessidades da organização, demonstradas pela gestão e pelos utilizadores. A aplicação de controlos sobre o desenvolvimento de aplicações informáticas, ajuda a assegurar que só são desenvolvidas aplicações informáticas autorizadas e que só são efetuadas alterações autorizadas às aplicações. Sem controlos apropriados, existe o risco de um indivíduo inadvertidamente ou deliberadamente, altere ou desative as características e configurações de segurança da aplicação ou introduza irregularidades de processamento ou código com intenções de fraude ou roubo.

Segundo o United States Government Accountability Office (USGAO), é essencial estar implementado um processo que teste e aprove todo o *software* novo ou modificado antes da sua implementação, para que seja assegurado que os programas funcionam como é pretendido e que não são inseridas alterações não autorizadas.

É importante que a entidade mantenha cópias em livrarias cuidadosamente controladas. O controlo adequado ajuda a assegurar que existe uma cópia da versão oficialmente aprovada e um registo histórico permanente das versões anteriores.

### 3.5.7. *Software do Sistema*

São controlos que limitam e monitorizam o acesso a programas poderosos e ficheiros sensíveis, que controlam o *hardware* do sistema e asseguram o controlo sobre as aplicações suportadas pelo sistema. Normalmente, é utilizado apenas um software de sistema, para controlar todas as aplicações informáticas que podem trabalhar no mesmo computador. O *software* de sistema ajuda a controlar e coordenar as operações de input, processamento, output e armazenamento de dados associados com todas as aplicações que correm no sistema.

Se o *software* não for adequadamente protegido, um indivíduo pode ser capaz de ler, modificar ou destruir aplicações informáticas, ficheiros mestre de dados, informações de transações e eliminar qualquer pista de auditoria das suas atividades.

É necessária uma adequada monitorização, tanto na deteção como no impedimento do uso desapropriado. As pessoas que têm autorização para utilizar o *software* do sistema, devem ter conhecimento do que é considerado utilização inapropriada e que as suas atividades podem ser vigiadas.

### 3.5.8. *Segregação de Funções*

As responsabilidades de trabalho devem ser segregadas, para que um só indivíduo não controle todas as etapas críticas de um processo. Por exemplo, um programador informático, responsável pela autorização, programação e teste de modificações das aplicações informáticas pode, deliberada ou inadvertidamente, implementar programas que não processem as transações de acordo com as políticas da gestão ou que inclua um código que tenha intenção fraudulenta e/ ou criminosa.

Devem ser estabelecidas as políticas e as descrições das funções que suportam a segregação de tarefas, devem ser implementados controlos de acesso que assegurem que as políticas são seguidas e os controlos monitorizados.

### 3.5.9. Continuidade do Serviço

Asseguram que quando ocorrerem eventos inesperados, as operações críticas continuam sem interrupção ou são prontamente retomadas e a informação crítica ou sensível não é danificada. Segundo o Queensland Audit Office (QAO) “ *os planos da gestão para lidar com um desastre devem contemplar todos os elementos do negócio que podem ser afetados por um desastre, não apenas os sistemas informáticos, e devem conseguir assegurar a continuidade de todas as funções críticas do negócio durante o período de recuperação.*” (Oliveira pág.72).

Há um conjunto de medidas que qualquer organização deve executar, para prevenir e minimizar os danos que podem resultar de eventos inesperados nas operações automatizadas tais como:

- ✓ Dispor de instalações de apoio que possam substituir as instalações que são normalmente utilizadas, caso estas, fiquem indisponíveis.
- ✓ Guardar *backups* de ficheiros de dados, aplicações informáticas e documentos críticos noutros locais, que não as instalações da entidade.
- ✓ Instalar controlos ambientais, tal como sistemas de supressão de incêndios ou sistemas suplementares de fornecimento de energia elétrica.
- ✓ Assegurar que os funcionários e outros utilizadores dos sistemas conheçam as suas responsabilidades em caso de emergência.

### 3.5.10. Internet

Os controlos sobre a internet pretendem assegurar que este meio de comunicação é utilizado corretamente e apenas para ajudar a atingir os objetivos do negócio. Por outro lado, estes controlos devem determinar se as políticas que regem os serviços de correio eletrónico e de comércio eletrónico são corretamente aplicadas e cumpridas.

Existe um conjunto de normas e procedimentos que permitem diminuir os riscos a que a entidade se submete quando utiliza a internet:

- ✓ O registo, monitorização e avaliação da utilização da internet, permite a deteção de tentativas de acesso que violam a segurança e a identificação de usos menos apropriados;
- ✓ Passagem de ficheiro descarregados e mensagem recebidas de *e-mail* por um antivírus, o qual deve estar permanentemente atualizado;
- ✓ Formação dos funcionários na utilização adequada da internet;
- ✓ Utilização de métodos complementares de autenticação para além do par utilizador/*password*;
- ✓ Utilização de mecanismos de encriptação de mensagens, ficheiros e documentos, antes do seu envio pela Internet.

O correio eletrónico é hoje entendido como uma ferramenta de comunicação, que está disponível aos funcionários para melhorar a performance da realização das suas funções. Dado que o *e-mail* é frequentemente utilizado para levar a cabo transações, é importante que sejam desenvolvidos procedimentos e políticas com vista a assegurar que as mensagens recebidas e enviadas serão convenientemente geridas. Para evitar a interceção ou utilização indevida, a entidade deverá criar as condições, que, na medida do possível, proporcionem um ambiente de correio eletrónico que proteja a confidencialidade e integridade da informação, utilizando por exemplo, *passwords* e mecanismos de autenticação e encriptação.

Independentemente do objetivo para o qual uma entidade cria um *site* na Web, informar os clientes ou a criação de mecanismos de apoio ao cliente, na realidade, está a expor o seu negócio e a criar relações com outros sistemas internos e externos.

Tal como qualquer outro sistema, as páginas e aplicações web devem ser protegidas de alterações não autorizadas.

O sucesso dos portais de vendas na internet está a gerar uma mudança de paradigma e a dirigir os negócios para um ambiente de comércio eletrónico. Atualmente muitas organizações ou já migraram ou estão a planear iniciativas para migrar, os seus sistemas principais para plataformas cuja tecnologia central tem por base a internet. No entanto, para que esta migração seja bem sucedida, a implementação de tecnologias centradas na internet tem de ser económica, eficiente e eficaz, com fiabilidade e segurança suficientes, bem como ir ao encontro dos requisitos do negócio e da gestão da organização.

*“A tecnologia da internet aumentou a necessidade de segurança das redes. Através da sua utilização as organizações abriram as portas a um número desconhecido de pessoas”* (Oliveira pág.80).

Neste ambiente tecnológico deve ser dada a devida atenção e efetuado um planeamento cuidadoso, de forma a assegurar um ambiente informático com alguma segurança.

### 3.6.Os controlos das aplicações no SI

Os controlos de aplicações consistem em diversas rotinas que deverão incidir sobre a própria aplicação, as quais poderão ser previamente programadas para serem executadas de forma automática num determinado momento. Porém, e com o intuito de garantir um maior nível de controlo, deverão ainda existir rotinas executadas manualmente e aleatoriamente no tempo, de forma a prevenir a existência de possíveis fraudes. Estas rotinas deverão ter em conta a especificidade da aplicação que se pretende controlar.

Os controlos das aplicações pretendem prevenir, detetar e corrigir erros e irregularidades nas transações que são processadas por sistemas informatizados, para assegurar que cada uma das aplicações informáticas em funcionamento salvaguarda os bens, mantém a integridade dos dados e atinge os objetivos de forma eficaz e eficiente.

### 3.7.Categorias de Controlos Aplicacionais

#### *3.7.1. Controlo de Fronteira*

A aplicação deve permitir o acesso apenas ao pessoal autorizado e qualquer acesso ou tentativa de acesso não autorizado deve ser controlado e registado.

O controlo de acessos restringe a utilização dos recursos informáticos, permitindo: que estes sejam apenas utilizados por utilizadores autorizados; limitar as ações que podem ser executadas pelos utilizadores nos referidos recursos; assegurar que os utilizadores têm acesso apenas a recursos autênticos.

### 3.7.2. Organização e Documentação

A responsabilidade pela gestão de todos os aspetos relacionados com as aplicações informáticas está atribuída, os custos com o seu funcionamento e manutenção deve ser conhecido e as aplicações devem estar devidamente documentadas, tanto ao nível de utilização como de administração.

### 3.7.3. Input

Os controlos de entrada garantem aos utilizadores que os elementos de informação inseridos no sistema são válidos, exatos e completos e apenas os elementos autorizados foram inseridos.

O tipo de métodos utilizados para a introdução de dados nas aplicações informáticas afeta os objetivos da salvaguarda dos bens, integridade dos dados, eficácia e eficiência do SI. Quanto maior a intervenção humana na introdução dos dados, maior a probabilidade de erro, logo, maior o número de controlos necessários para validar a informação, que é inserida no sistema de forma a reduzir o fator risco.

A autorização dos dados deve garantir que só os elementos autorizados foram inseridos, os documentos com os *inputs* são numerados sequencialmente, sendo efetuado um controlo de validade e de exaustividade da sequência numérica. As alterações dos dados permanentes são devidamente autorizadas e a utilização de qualquer procedimento de emergência, que permita alterar os dados sem passar pela validação normal, deve ser rigorosamente limitada e registada.

Para assegurar a exaustividade dos dados são efetuados controlos de validação. Estes terão por objetivo garantir que os dados introduzidos:

- Estão de acordo com informação produzida noutros campos;
- Mantêm a coerência interna dos dados;
- Têm o formato previsto para cada campo; situam-se dentro de margens adequadas.

#### *3.7.4. Processamento*

Devem existir mecanismos que assegurem que as operações são corretamente processadas e guardadas nos ficheiros adequados.

Os controlos do processamento das operações devem assegurar que este é completo e exato, os resultados do processamento são classificados e registados. Os processamentos que consomem elevados recursos do sistema são conhecidos e realizados em alturas apropriadas, os processamentos que ocorrem em períodos específicos são conhecidos e só são realizados depois de autorizados e tomadas as devidas precauções, como por exemplo segurança dos dados.

#### *3.7.5. Integridade dos Dados*

As aplicações devem ser organizadas de forma a provar que os dados armazenados e permanentes continuam a ser exaustivos e corretos e que a informação que transita nas comunicações não pode ser alterada ou lida por outras pessoas que não os destinatários.

A informação permanente é valiosa para a entidade e permite determinar tendências e ciclos comerciais, permitindo um aumento da eficácia comercial. A possibilidade de interferência na informação colocaria a entidade numa posição vulnerável, permitindo que uma entidade concorrente obtivesse informação sobre os seus negócios. Uma forma de proteção de dados é, por exemplo, a existência de *firewall*, encriptação de dados, monitorização, registo de todos os dados com o exterior e investigação atempada das irregularidades verificadas.

#### *3.7.6. Output*

Os controlos de saída pretendem assegurar que a informação produzida pelo sistema é exata, completa e está livre de erros, independentemente do suporte onde foi colocada ou da forma como foi transmitida. É controlada de forma que não se extravie e que seja entregue apenas ao destinatário. A informação que não tem utilidade ou validade é destruída ou armazenada, impedindo o seu acesso a outras empresas que através dela aumentariam a sua posição no mercado.

### 3.8. Padrões de referência que ajudam o trabalho dos auditores em TI

Desenvolveram-se nas últimas décadas padrões internacionais, desenvolvidos por organizações de profissionais que constituem normas de boas práticas, cuja aplicação é mais premente nas organizações de grande dimensão, mas devem servir de referência também a organizações de menor dimensão: COBIT; ISO 27001 e 27002; ITIL.

#### *3.8.1. O Control Objectives For Information And Related Technology (COBIT).*

O COBIT funciona com um guia na área da gestão das tecnologias de informação, efetuando a ligação entre os objetivos do negócio e os objetivos das tecnologias de informação.

A técnica permite o acompanhamento das práticas de controlo e segurança nos ambientes de TI, traz sustentações voltadas à gestão de TI e fornece uma estrutura que avalia o alinhamento dos negócios, permitindo maximizar os benefícios aos processos de TI. Os recursos são utilizados com responsabilidade e controlados com medidas de desempenho essenciais à gestão de TI

O modelo fundamenta-se nos princípios da exigência da qualidade, exigências fiduciárias e exigências de segurança.

O COBIT V5 incorpora as últimas novidades em governação corporativa e técnicas de gestão, e contém os princípios globalmente aceites, práticas, ferramentas e modelos para ajudar a aumentar a confiança e valor das informações e dos ativos tecnológicos. Faz a distinção entre Governo de TI empresarial e Gestão de TI empresarial.

**O Governo da TI empresarial** é composto por um domínio e cinco processos. Garante que os objetivos do negócio sejam alcançados, avaliando as necessidades das partes interessadas, as condições e opções, definindo a direção através da priorização, decisão e monitoramento de desempenho, conformidade e progresso em relação aos



objetivos acordados da gestão. Alinhando, desta forma, os planos e os objetivos do negócio, visando satisfazer as metas específicas da organização.

Domínio:

- Avaliar, dirigir e acompanhar

Processos:

- Assegurar a governação de ajuste quadro e manutenção
- Garantir a entrega de benefícios
- Garantir a otimização de riscos
- Garantir otimização de recursos
- Garantir a transparência aos *stakeholders*

**A Gestão de TI Empresarial** é composta por quatro domínios e trinta e dois processos. O plano de gestão constrói, executa e monitoriza as atividades em alinhamento com a direção definida pelo órgão, para atingir os objetivos da empresa.

Domínios:

- Construir, adquirir e implementar
- Entregar serviço e suporte
- Acompanhar, avaliar e apreciar
- Monitorizar e Avaliar

Alguns processos:

- Gerir o quadro de gestão
- Gerir a estratégia
- Administrar arquitetura da empresa
- Gerir a carteira
- Orçamento e gestão de custos
- Lidar com relações humanas
- Administrar contratos de serviços
- Gestão de fornecedores
- Gestão qualidade

- Gestão de riscos
- Gestão segurança
- Avaliar desempenho e conformidade
- Monitorizar e avaliar o sistema de controlo interno

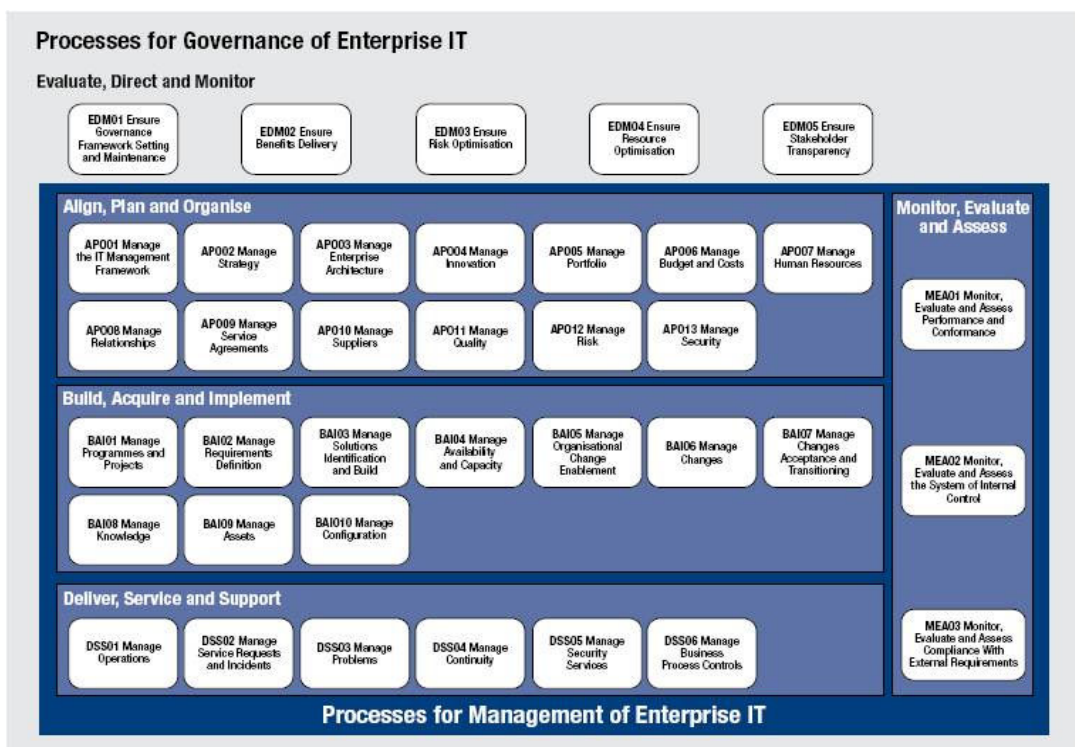


Imagem 3 Domínios e processos COBIT v5

O COBIT distingue claramente as três áreas de foco. Ao nível mais baixo da estrutura estão as atividades e tarefas que formam um grupo numeroso de controlos. As atividades são ações necessárias para se atingir um resultado mensurável e têm um ciclo de vida, enquanto as tarefas são pontuais. Ao nível intermédio encontram-se os processos que formam um conjunto de atividades ou tarefas com um agrupamento natural. Ao nível mais elevado estão os cinco domínios que são um agrupamento natural de processos, em geral de acordo com um domínio de responsabilidade da organização.

A informação assenta em sete critérios:

- ✓ Eficácia - relevante, pertinente, entregue a tempo, correta, utilizável e consistente.
- ✓ Eficiência - os recursos têm de ser utilizados de modo ótimo para a sua produção.

- ✓ Confidencialidade - tem de estar protegida de acessos não autorizados.
- ✓ Integridade – tem de ser completa e correta.
- ✓ Disponibilidade - tem de estar disponível sempre que necessário e tem de possuir recursos que garantam essa disponibilidade.
- ✓ Conformidade - respeita as exigências legais e contratuais do negócio.
- ✓ Fiabilidade - necessária para satisfazer as obrigações legais ou contratuais da gestão e a tomada de decisão.

Os recursos utilizados são:

- ✓ As aplicações que são procedimentos manuais e automáticos;
- ✓ A informação que são dados estruturados ou não, vídeos, som, gráficos;
- ✓ Infraestruturas como sistemas operativos, rede, *hardware*, edifícios, energia;
- ✓ Pessoas com competências necessárias para motivar, planejar, organizar e monitorizar os SI e serviços associados.

O COBIT 5 é denominado um quadro de negócios para a governança e gestão das tecnologias de informação empresarial. Começa a partir das necessidades dos *Stakeholders* no que diz respeito à informação e tecnologia. Assenta em cinco princípios:

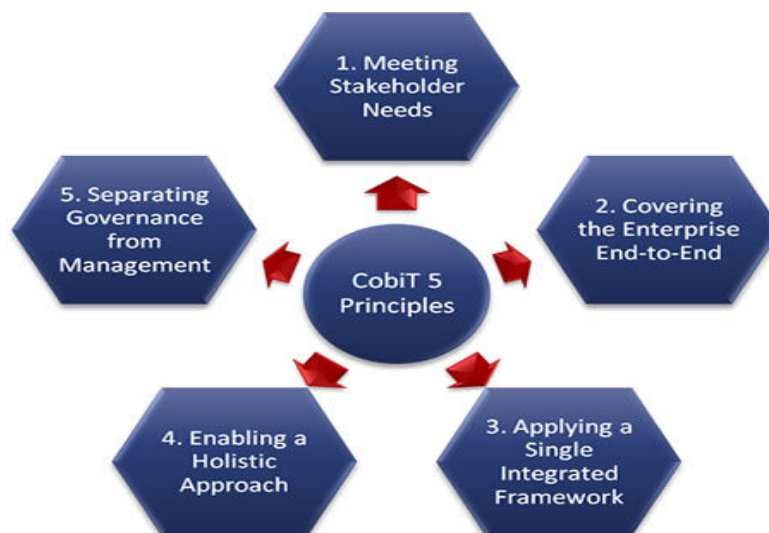


Imagem 4 Princípios do COBIT v5

O COBIT 5 tem sete categorias de habilitadores de segurança:

- ✓ Princípios, políticas e estruturas
- ✓ Processos
- ✓ Estruturas organizacionais
- ✓ Cultura, ética e comportamento
- ✓ Informação
- ✓ Serviços infraestruturas e aplicações
- ✓ Pessoas, habilidades e competências.

### *3.8.2. A Information Technology Infrastructure Library (ITIL)*

A ITIL é uma biblioteca de boas práticas nos serviços de tecnologia da informação, desenvolvida no final dos anos 80 pela CCTA (Central Computer and Telecommunications Agency) e atualmente sob custódia da OGC (Office for Government Commerce) da Inglaterra. A ITIL procura promover a gestão com foco no cliente e na qualidade dos serviços de tecnologia da informação. A ITIL endereça estruturas de processos para a gestão de uma organização de TI, apresentando um conjunto abrangente de processos e procedimentos de gestão, organizados em disciplinas, com os quais uma organização pode fazer a sua gestão tática e operacional com vista a alcançar o alinhamento estratégico com os negócios

A ITIL proporciona um método de trabalho compreensivo, consistente e coerente para a gestão de TI e os seus processos relacionados, promovendo uma abordagem de elevada qualidade para garantir a eficiência e eficácia da gestão de TI.

As melhores práticas da ITIL são detalhadas em cinco publicações, que fornecem uma abordagem sistemática e profissional para a gestão de serviços de TI de qualidade, permitindo às organizações prestar serviços adequados e garantir que esses serviços correspondem aos objetivos do negócio e equivalem a benefícios.

A edição de 2011 é composta por cinco publicações base, que correspondem a cinco fases do ciclo de vida de serviços ITIL:

Estratégia de serviço

Desenho de serviço

Transição de serviço

Operação de serviço

Melhoria de serviço continuada.

Estratégia de serviço tem como objetivo ajudar as organizações a melhorar e a desenvolverem-se a longo prazo. Os principais tópicos são a definição do serviço valor, ativos de serviço, análises de mercado.

Processos abrangidos: gestão de estratégia; gestão de portfólios de serviços; gestão de relacionamento de negócios; gestão financeira para serviços de TI.

Desenho de serviço - *Design* dentro da ITIL é entendido para englobar todos os elementos relevantes para a prestação de serviços de tecnologia, ao invés de focar apenas na conceção da própria tecnologia. Fornece orientações sobre a conceção de serviços de TI, processos, e outros aspetos do esforço de gestão de serviços.

Alguns processos abrangidos: coordenação de projetos; catálogo de serviços, sistemas de gestão de segurança; continuidade do serviço de TI.

Transição de serviço - refere-se à prestação de serviços exigidos por um negócio. Alguns processos abrangidos: planeamento de transição e suporte; gestão da mudança; validação e testes de serviço; gestão do conhecimento.

Operação serviços - visa proporcionar as melhores práticas para alcançar a entrega de níveis acordados de serviço, o monitoramento de problemas e equilíbrio entre a confiabilidade do serviço e os custos são tomados em consideração.

Alguns processos: gestão de eventos, gestão de incidentes; gestão de acesso.

Melhoria continuada - tem como objetivo alinhar e realinhar os serviços de TI às necessidades empresariais em constante mudança, por meio de identificação e implementação de melhorias para os serviços TI que suportam o negócio.

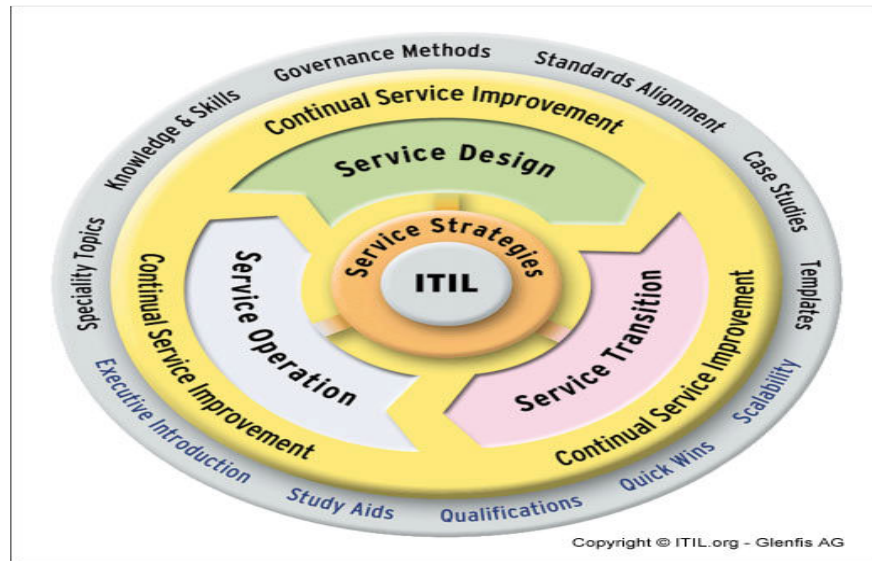


Imagem 5 Visão global ITIL fonte ITIL. Org

### 3.8.3. ISO/IEC 27002-Gestão de Segurança de Informação

A ISO 27000 é composta por uma série de normas reservadas especificamente pela ISO para a segurança dos sistemas de informação.

ISO 27001: É um modelo focado em estabelecer, implantar, operar, monitorizar, rever, manter e melhorar um sistema de Gestão da Segurança da Informação. Esta ISO faz a implementação e segurança da Informação dentro de uma abordagem de processos que procura enfatizar aos utilizadores:

- ✓ O entendimento dos requisitos e a necessidade de se ter uma política da segurança da informação.
- ✓ Implementar e operar controlos para gestão dos riscos.
- ✓ Monitorizar o desempenho e a eficácia da política de segurança da informação.
- ✓ Promover a melhoria contínua.

Esta abordagem de processos consiste em:

- ✓ Planear: definição do escopo do sistema de gestão de segurança da informação, através nomeadamente da análise, avaliação e tratamentos dos riscos.
- ✓ Implementar e Agir: plano para tratamento de riscos, implementação de controlos, medição da sua eficácia.
- ✓ Monitorizar e revisar: monitoramento e controlo, revisões periódicas no sistema de segurança, conduzir auditorias internas, atualizar planos de segurança.

- ✓ Manter e melhorar: implementar melhorias identificadas, tomar ações corretivas e preventivas, aplicar lições aprendidas, comunicar as ações de melhoria aos interessados.

A ISO 27002 é um código de práticas para segurança da informação. Está estruturada em seções. Cada seção tem uma série de controlos que podem ser implementados, que vai depender do tamanho e necessidade de cada empresa. Os controlos existentes na norma destinam-se a abordar as necessidades específicas identificadas, através de uma avaliação de risco formal. A norma também se destina a fornecer um guia para o desenvolvimento de padrões de segurança organizacional e práticas de gestão eficazes de segurança e para ajudar a construir a confiança em atividades inter-organizacionais. No total, são cerca de 130 controlos que podem ser implementados, divididos entre as seguintes seções:

- ✓ Política da segurança da informação
- ✓ Organizando a segurança da informação
- ✓ Gestão de ativos
- ✓ Segurança em recursos humanos
- ✓ Segurança física do ambiente
- ✓ Gestão das operações e comunicações
- ✓ Controlo de acesso
- ✓ Aquisição, desenvolvimento e manutenção de sistemas de informação
- ✓ Gestão de incidentes da segurança da informação
- ✓ Gestão da continuidade do negócio
- ✓ Conformidade

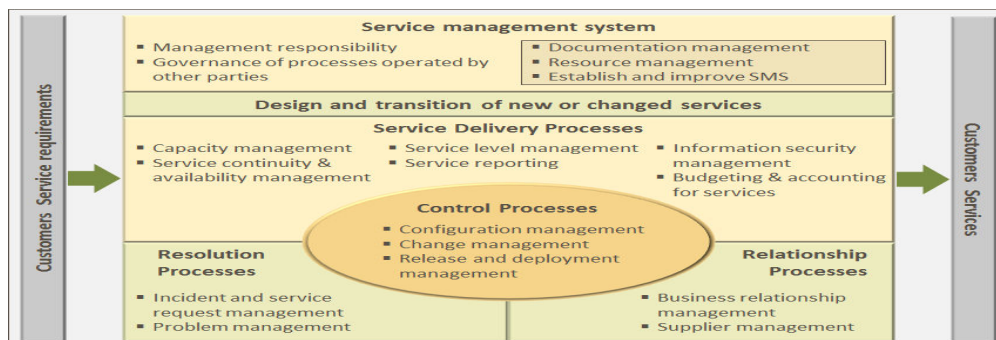


Imagem 6 Visão global ISO 20000 fonte ITIL.org

#### *3.8.4. Semelhanças e diferenças entre ITIL, COBIT; ISO27000*

A ISO / IEC 27002 é um padrão amplamente usado para tratar de questões relacionadas à segurança da informação e não apenas os problemas relacionados com a gestão de TI. Com estes objetivos gerais, não conseguimos comparar esta metodologia como comparamos a ITIL e o COBIT. O problema da administração e gestão abordadas pela metodologia da ITIL e COBIT não tem uma estrutura equivalente à norma ISO.

A gestão de configurações tem um grande impacto sobre os ambientes de TI, que deve ser tratada com segurança. A ISO 27002 / IEC tem recursos para preservar a confidencialidade, integridade e disponibilidade da informação nas organizações. Esta disponibilidade de informação é tratada dentro da ITIL e do COBIT com aspetos de qualidade, confiabilidade e manutenção de TI.

Outro ponto que pode ser comparado com essas metodologias está relacionado com questões financeiras, como a ISO / IEC 27002 não aborda esta questão de forma abrangente. Trata apenas de gestão de risco, deixando para o executor para controlar e reduzir o risco para evitar o aumento de custos. Esta abordagem, que é tratado de forma diferente pelo ITIL e pelo COBIT, fornece um aspeto eficaz na gestão do risco financeiro das TI.

A ITIL coloca a ênfase na importância de atender às necessidades das empresas no aspeto comercial. O pré requisito é a vontade incondicional de aceitar a mudança em relação a um cliente e uma abordagem orientada para o serviço.

O COBIT é direcionado para conformidade e segurança, assegura a governança de TI para operação de serviços. ITIL é voltado exclusivamente para benefícios do cliente e eficiência.

Não é suficiente aplicar apenas as melhores práticas, a implementação de segurança e controlo das normas ISO 27002 / IEC combinados com a ITIL ou o COBIT diminuem as ameaças críticas, que podem interferir com os resultados do projeto.



No quadro seguinte descrevem-se algumas comparações entre os três padrões:

	<b>COBIT</b>	<b>ITIL</b>	<b>ISO 27001</b>
<b>Função</b>	Mapeamento processos TI	Mapeamento de TI Gestão do nível de serviço	Quadro de segurança da informação
<b>Composição</b>	5 domínios e 37 processos	1 serie de 5 publicações	130 controlos divididos em 10 seções
<b>Entidade Emissora</b>	ISACA	OGC	ISO Conselho
<b>Implementação</b>	Auditoria do sistema de informação	Gestão nível de serviço	Conformidade com padrão de segurança
<b>Visão geral</b>	Planear e organizar Adquirir e implementar Entregar e suportar Monitorizar e avaliar	Estratégia de serviço Desenho de serviço Transição de serviço Operação de serviço Melhoria de serviço continuada	Sistema de gestão Desenho e transição Entrega processos de serviço Processos de relacionamento Processos de resolução Processos de controlo
<b>Pontos fortes</b>	Conformidade e segurança	Benefícios do cliente e eficiência	Segurança da informação

**Tabela 5 Comparação entre padrões elaboração própria**



## **Capítulo 2 Descrição da Empresa objeto do estudo**

### **1. História da Empresa**

A entidade objeto deste estudo, que, por salvaguarda da confidencialidade, passaremos a designar apenas por empresa, remonta ao ano de 1977, resultado de uma iniciativa conjunta de cariz familiar para produção e comercialização de carnes frescas, a qual teve o seu início no ano seguinte. Ao longo dos anos foi sofrendo algumas transformações devido ao seu crescimento e alterações das condições de mercado.

De uma empresa familiar passou a uma sociedade por quotas e em 15/julho/1998 transformou-se em sociedade anónima, a sua estrutura de administração e fiscalização é o modelo clássico, composto por um Conselho de Administração e um Revisor Oficial de Contas. O capital social é de 1 120 000,00€ (um milhão cento e vinte mil euros). O CAE – 10130 - Fabricação de produtos à base de carne. Tem cerca de 95 trabalhadores.

Face à aceitação dos seus produtos no mercado, a empresa foi diversificando a sua área de influência, para a sua atual implantação a nível nacional, desde o Norte do país até ao Algarve, não esquecendo as regiões autónomas de Açores e Madeira e a exportação sobretudo para Países de Língua Oficial Portuguesa, tais como Angola, Cabo Verde e São Tomé e Príncipe. Referência ainda para alguns parceiros comunitários, Reino Unido e França, os quais estão também a ser alvo de colocação de produtos.

A diversificação de produtos face aos clientes da empresa foi sempre uma aposta de gestão. Como consequência de um avultado investimento, financeiro e tecnológico, foram criadas novas infraestruturas que permitiram a obtenção, em 2007, da nova licença de exploração industrial. Esta permite o funcionamento do estabelecimento industrial nas áreas de: “abate e preparação de carnes de suíno (incluindo leitões), desmancha, corte e embalagem de carne de bovino, produção de preparados de carne e carnes picadas de suíno, transformação de carnes de suíno (fumados e cozidos), salga e cura de presuntos e toucinho, fatiagem de carnes e transformados de carne com acondicionamento e embalagem, fusão de gordura para produção de banha e torresmos,

congelação, assadura de leitões e entreposto frigorífico de carnes refrigeradas de reses, queijos embalados e carnes congeladas embaladas”, com a marca sanitária da empresa.

Durante alguns anos o produto mais vendido pela empresa foi a carne fresca. Os dois maiores fornecedores de animais vivos da espécie suína para abate estavam sedeados no concelho da sede da empresa (distrito de Santarém), eram empresas que integravam um mesmo grupo. Para além das vantagens tempo e custo de transporte, assegurava-se a obtenção atempada de animais para a sua produção, sem que fosse necessário o período de repouso dos animais, o que aconteceria se fossem deslocações superiores a 50 Km, bem como a independência total de terceiros.

Atualmente e devido à forte concorrência e ao preço praticado pelas grandes superfícies, a empresa, através da sua experiência e perícia, sentiu necessidade de alterar a sua área de atuação para produtos mais industrializados. Não abandonou as carnes frescas, mas deixou de ser o seu principal produto. Houve alteração de fornecedores, passou a sentir necessidade de adquirir peças específicas de animais e não os animais no seu todo. Tem cerca de sessenta fornecedores de matérias-primas e subsidiárias nacionais e internacionais. A carne de vaca adquirida vem toda de outros países, assim como as embalagens, à exceção do cartão, que é adquirido a empresas nacionais.

### 1.1.Recursos Humanos

A administração da empresa realiza uma gestão constante e participada, fruto da ligação umbilical que está na génese do próprio crescimento da empresa. Todas as opções estratégicas e de liderança tomadas no dia-a-dia, ainda que executadas por um dos variados departamentos, têm a sua aprovação, revelando-se até à data uma opção de gestão com sucesso empresarial.

O esquema organizacional contempla a existência de seis departamentos: Administrativo e Financeiro; Aprovisionamento; Comercial; Manutenção; Produção e Qualidade; com relações entre eles.

## 1.2. Departamento Administrativo e Financeiro

O departamento Administrativo e Financeiro tem, nas suas várias vertentes, o processamento da contabilidade, pessoal, tesouraria, gestão das cobranças, faturação e apoio administrativo. Toda a estrutura concebida e os novos investimentos realizados têm como objetivos gerar resultados positivos e conquistar uma participação de mercado expressiva.

## 1.3. Departamento de Aprovisionamento

O departamento de Aprovisionamento trata, essencialmente, da gestão do *stock* e da compra de matérias-primas que entram diretamente no sistema produtivo, geralmente para produtos transformados. Este departamento é gerido diretamente pela administração, dada a necessidade de selecionar o fornecedor, origem ou tipo de produto, bem como negociar as condições comerciais da compra. Dado que a linha de abate visa, geralmente, satisfazer as encomendas de carnes frescas para entrega ao cliente, existe a necessidade de se fazerem aquisições específicas ao exterior de produtos para a produção.

## 1.4. Departamento Comercial

A venda nacional dos produtos é feita por vendedores à porta do cliente, estando estes na dependência do departamento Comercial. A coordenação é feita pelo Diretor Comercial, o qual, tendo em conta as indicações da administração, transmite aos vendedores os objetivos a realizar, a estratégia face à concorrência e considerações relativamente a cobranças (tempo, valor ou descontos).

O circuito de distribuição nacional criado pela empresa para assegurar a entrega dos produtos ao cliente assenta essencialmente numa venda direta, seguida de entrega, geralmente no dia seguinte, e sempre com recurso a meios próprios. Esta opção permite um controlo do tempo de entrega ao cliente, quantidades fornecidas por distribuição face aos seus custos e maleabilidade da distribuição às necessidades dos clientes.

Cada vendedor tem na sua dependência uma Zona de Venda, onde faz prospeção de novos clientes, venda e recebimentos de vendas já realizadas. Nesta altura existem definidas as seguintes zonas comerciais: Lisboa, Abrantes, Covilhã, Coimbra, Tomar, Torres Novas, Santarém, Sertão, Elvas, Estremoz, Ferreira do Zêzere, Nazaré, Évora, Guarda, Aveiro, Porto, Castelo Branco e Algarve.

Os contactos com as Ilhas e Grandes Superfícies são da responsabilidade direta do Diretor Comercial e enquadrados nas zonas existentes para posterior distribuição.

Para além destas, existe ainda o setor de exportação, cuja responsabilidade é do Departamento Administrativo e Financeiro, dado que existe um largo processo burocrático a realizar em simultâneo. Não existindo um contacto direto com o cliente, dadas as distâncias físicas, foi possível, no entanto, assegurar uma relação de confiança entre as partes envolvidas. Neste processo é necessário assegurar as devidas licenças e certificados de salubridade, contacto com o transitário do cliente para transporte rodoviário e marítimo, e inspeção pelas entidades oficiais.

De modo a obter uma posição mais forte no mercado internacional, e como empresa exportadora a nível nacional, foi criada em Angola uma empresa que se encontra a trabalhar em parceria direta com a empresa. Pretende-se realizar a venda em exclusividade de produtos.

Ciente de que os mercados de hoje estão sempre em mutação face à crescente internacionalização da nossa economia, também a empresa procura fazer parte deste processo globalizante.

### 1.5. Departamento de Produção

Na dependência do departamento de Produção está a imensa gama de produtos, carnes frescas ou congeladas e produtos transformados, cuja primeira preocupação é assegurar diariamente a satisfação das encomendas deixadas pelos vendedores no final do dia anterior, bem como aquelas que chegam no próprio dia. Trata-se de um trabalho muitas vezes difícil, dado que não se conhece com antecedência quais as necessidades de um determinado dia de laboração, tendo em conta a variada gama de produtos disponíveis ao cliente.

### 1.6. Departamento de Manutenção

O departamento de Manutenção assegura o bom estado de funcionamento de várias áreas fulcrais, como seja: linha de abate, sistema de refrigeração e congelação, maquinaria de produção, câmaras de conservação de produtos, sistema elétrico geral e frota automóvel ligeira e de pesados. Este departamento permite, na maioria dos casos, dar resposta em tempo útil a qualquer avaria que se verifique, não havendo perdas excessivas de tempo e o recurso a prestações de serviços externos.

### 1.7. Departamento de Qualidade

O departamento da Qualidade, que para além de assegurar a implementação da variada legislação nacional e comunitária relativamente aos produtos alimentares, controla a correta execução dos processos de produção, analisa os produtos fabricados e dá resposta a eventuais solicitações ou mesmo reclamações de clientes. Todo este trabalho permitiu em devido tempo assegurar que a empresa tinha os critérios necessários para a obtenção de certificado de conformidade relativamente ao Sistema de

Gestão de Qualidade, bem como da implementação do HACCP – Hazard Analysis and Critical Control Point, que, sinteticamente, trata da análise de perigos e controlo de pontos críticos no âmbito da atividade da empresa, assegurando medidas preventivas para todo o processo de produção.

Porque as exigências técnicas e legais nos produtos alimentares são imensas, está também na dependência do departamento de Qualidade a gestão do armazém. Para além do nível de *stocks* e de matérias subsidiárias ou embalagens, assegura que só entram no processo produtivo produtos previamente controlados e validados.

Os funcionários que constituem as equipas dos vários departamentos são compostos por profissionais com sólida experiência, em muitos casos com largos anos de empresa. Este facto permite alguma polivalência de funções, por forma a satisfazer necessidades pontuais da produção ou substituição de colegas. Esta versatilidade conjugada com formação específica adicional para atualização ou complementaridade de conhecimentos, permite fazer face às novas tecnologias e métodos de trabalho recentemente implementados.

A distribuição dos recursos humanos é feita da seguinte forma:

Sector Produtivo	Sector Comercial	Administração	Distribuição	Manutenção	Sector Administrativo
63	9	3	4	4	7
				Total	90

A distribuição dos recursos humanos por sexo:

Homens	Mulheres	Total
51	39	90



## 1.8.Motivação e Liderança

Quanto à motivação dos seus colaboradores, esta empresa fá-lo de várias maneiras, nomeadamente na realização de uma festa de Natal e comemoração do aniversário da empresa, normalmente realizada no início de dezembro, em que são convidados todos os colaboradores e respetivas famílias, bem como fornecedores e entidades locais que durante o ano interagem com a empresa. Nesta mesma quadra oferece a cada um dos seus colaboradores alguns dos seus produtos, que vão desde uma perna a um presunto, passando por paios e algumas garrafas de bebida.

Possui um refeitório totalmente equipado no qual os funcionários podem, livremente e com todas as condições, fazer as suas refeições diárias enquanto permanecem na empresa.

Durante todo o ano, é permitido aos colaboradores pagarem os produtos que consomem em suas casas, ao mais baixo preço praticado no mercado.

A empresa coloca à disposição de todos os colaboradores um parque de estacionamento coberto, onde podem guardar as suas viaturas.

Aos comercias é oferecida uma comissão de vendas mensal, bem como um prémio anual para os três vendedores que aumentem mais as vendas em relação ao ano transato.

## 1.9.Comunicação

A comunicação na empresa é efetuada de várias maneiras, que vão desde o papel passando pelo placard até à via eletrónica.

O papel é utilizado nomeadamente em informações para comerciais e ordens de produção, estas para a sala de desmancha.

O placard, para informar os colaboradores sobre as diversas comunicações que vão sendo necessárias.

A via eletrónica é utilizada nas encomendas dos clientes. Elas são introduzidas no sistema informático e ficam disponíveis nos sectores da fábrica onde as mesmas são preparadas.

### 1.10. Tecnologia

A nível de máquinas na indústria alimentar, esta empresa tem acompanhado ao longo dos anos a evolução e ofertas de mercado, adquirindo sempre a mais recente tecnologia oferecida para este tipo de indústria. Como exemplo, é-nos dado a linha de fatiados, embalagem de charcutaria e produção de fiambre. Podemos afirmar, sem qualquer dúvida, que a empresa neste aspeto é líder de mercado.

A nível informático possui um sistema desenvolvido pela empresa RISA, porque anteriormente tinha o Primavera *Software*. Esta mudança de sistema informático deveu-se principalmente ao facto de se pretender satisfazer as novas exigências na área dos produtos alimentares, mais propriamente com a rastreabilidade<sup>1</sup>. Este conceito representa a capacidade de traçar o caminho da história, aplicação, uso e localização de uma mercadoria individual ou de um conjunto, através da impressão de números de identificação. Ou seja, a possibilidade de se poder saber através de um código numérico qual a identidade de uma mercadoria e respetiva origem. Este *software* é composto pelos módulos de gestão, contabilidade, salários, imobilizado, tesouraria e processo produtivo, todos eles integrados.

---

<sup>1</sup> Capacidade de recuperação do histórico, da aplicação ou da localização de um item por meio de identificações registadas.

### 1.11. Internacionalização

A empresa procede à exportação dos seus produtos para os Países Língua Oficial Portuguesa, nomeadamente Angola, Cabo Verde e São Tomé e Príncipe. Certo é que o mercado Angolano é aquele em que lidera a exportação desta empresa e que dura há cerca de 20 anos. A exportação foi sempre feita através de intermediários, quer Portugueses, quer Angolanos e nunca diretamente. Os administradores desta empresa, pela ligação que já tinham com Angola (alguns sócios são donos de empresas de construção civil em Angola), e pelo arrojo que sempre tiveram, perceberam que podiam ali criar um ponto de escoamento de produtos vindos de Portugal, pois o mercado nacional começa a ficar saturado e a crise que se adivinhava iria fazer com que a empresa, a exemplo de muitas outras, fosse passar por muitas dificuldades.

Com um espírito de conquista, com pleno conhecimento da aceitação dos seus produtos em Luanda e com vista a minimizar as dificuldades que iam aparecendo, em março de 2008 foi criada uma empresa local. O objetivo desta empresa é ser distribuidor oficial de produtos desta empresa e fazer a diversificação dos mercados, aumentando para isso o volume de vendas da empresa.

O mercado Angolano absorve todo o tipo de produtos, mas devido às dificuldades económicas da sua população, os produtos com mais quota de mercado são os que além de não precisarem de conservação a baixas temperaturas apresentam um custo de aquisição mais baixo. Assim o Chouriço de Carne Corrente Embalado a 2 unidades é o que mais se vende naquele mercado.

Além deste produto, são enviados todos os outros produtos fabricados na empresa, embora com menor representatividade, mas com o objetivo de conquistar outro tipo de mercados como hotéis e restaurantes. Para conseguir um produto que tenha mais validade e se conserve à temperatura ambiente, a empresa investiu na aquisição de uma linha enchimento de chouriço em latas. Assim, coloca um produto naquele mercado que oferece mais condições de durabilidade. Este produto pode ainda ser enviado em contentor convencional ficando os custos de transporte a cerca de metade do preço se fosse enviado em contentor frigorífico e assim não encarecer o produto à chegada, podendo ser mais competitivo.

### 1.12. Produtos

A empresa disponibiliza aos seus clientes bens não duráveis, os vários produtos alimentares e algumas prestações de serviços como sejam abate de suínos e leitões. Relativamente às prestações de serviços, estas têm um valor residual face ao volume de negócios global, no entanto, possível dada a existência de uma linha de abate com capacidade de resposta e que pode ser rentabilizada por estas solicitações. A atividade da empresa gira, na sua maior parte, em torno da venda de produtos da espécie suína e seus derivados em fresco e transformados. Se nos produtos frescos a vantagem competitiva poderá estar na sua qualidade e frescura, razão porque se realizam abates diários, relativamente aos produtos transformados já houve necessidade de ter em consideração outros fatores competitivos, tais como: embalagem, política de gama, imagem de marca e notoriedade da empresa. Comprovando esta inovação técnica e de comunicação dos próprios produtos, foram os investimentos na área de fatiagem e embalagem de produtos, secadores para presunto, bem como de uma nova imagem da empresa (logótipo) na rotulagem dos produtos.

Para além das várias gamas de produtos criadas (frescos, frescos embalados, congelados, congelados embalados, charcutaria diversa, fatiados e produtos de porco preto), optou-se também por uma diversificação para outros produtos, que não sendo de produção própria, se enquadram na atividade e é possível realizar a sua venda e colocação no cliente através dos meios já existentes (queijos, salsicha em lata, alheira de Mirandela, produtos de novilho importados), de forma a rentabilizar os atuais custos de venda e distribuição.

### 1.13. Preço

Nesta atividade, como noutras, a política de preço é uma variável abstrata dado que tem em consideração fatores como custo de produção, procura ou concorrência, que diferem de caso para caso e de momento para momento.

Na base da definição do preço de venda estão os custos fixos, apurados pela cotação semanal da Bolsa de Valores da carcaça de suíno, orientadora em relação ao preço a pagar ao vendedor, taxas sanitárias, custos de produção e distribuição. A partir deste valor estimado, a administração tem em consideração o seu conhecimento atual do mercado relativamente à procura e concorrência para a definição da tabela de preços a praticar pelo Departamento Comercial.

Sendo uma área com grandes oscilações nos custos, na procura e oferta, concorrência nacional ou comunitária, este critério tem cada vez maior importância nas opções alimentares do consumidor final, dada a crescente dificuldade económica de todos os agentes económicos envolvidos.

#### 1.14. Promoção

Em termos de promoção publicitária da empresa, esta passa em grande parte pela sua força de vendas, os vendedores, e pela imagem de marca construída ao longo dos anos.

Na área de atividade da empresa, o contacto direto com o cliente, ouvir as suas necessidades, preocupações ou eventuais reclamações, constituem a melhor maneira de o fidelizar, dado que se cria uma relação de confiança, em alguns casos de dependência total dos produtos a que está acostumado.

Para consubstanciar estas valias, existem algumas ações “*below the line*”, nomeadamente através do Website e catálogo de apresentação da empresa e seus produtos, bem como algumas participações em ações de relações públicas em grandes superfícies por solicitação do cliente. São esporádicas as ações “*above the line*” (publicidade na rádio, televisão ou jornais).

Embora vocacionada para a venda a grossistas ou revendedores, a empresa não realiza qualquer segmentação na sua abordagem promocional dos clientes.

Mediante solicitação, ocorrem, por vezes, ações de mecenato para com entidades particulares de interesse público, solidariedade social, desportivas ou culturais, no espírito de apoio à população local e às suas iniciativas sazonais.

## **2. Controlo Interno da Empresa**

Após análise do enquadramento da empresa, podem-se identificar três áreas de maior risco de distorção material: Meios financeiros líquidos; Produção de bens e inventários; Vendas e dividas a receber.

Os meios financeiros líquidos são muito vulneráveis, devido à sua facilidade de utilização abusiva. Pretendemos averiguar se esta área tem controlos suficientes que impossibilitem a saída não autorizada deste ativo, quer por erro, quer por conluio. Sendo certo que constitui uma área de risco quanto à natureza do ativo, aquele risco está razoavelmente mitigado pelo significado financeiro relativamente reduzido.

Produção de bens e inventários – Consideramos esta área a de maior importância para a atividade da empresa, pretendemos verificar se existem procedimentos instituídos, se existem e estão a ser aplicados e ainda se são suficientes e adequados para mitigar os riscos associados. Teremos especial atenção à existência ou não de um manual de produção, à segregação de funções e ao controlo e acondicionamento dos inventários.

Vendas e dividas a receber - O escoamento dos produtos é uma preocupação de qualquer empresa, sendo preciso ter iniciativa e antecipação de mercado, para se conseguir progredir na atualidade. Não basta ter um bom produto, é necessário aparência, apresentação e aceitação por parte dos clientes. Pretendemos verificar nomeadamente, se existe um adequado controlo, que evite a saída não autorizada dos produtos, quer por erro, quer por conluio. E ainda se existem procedimentos adequados que permitam a entrada do valor do ativo, porque tão importante como vender é receber o produto da venda.

Com base nos questionários de controlo interno efetuados e outras informações recolhidas na empresa tiram-se as seguintes conclusões, acerca dos procedimentos de controlo interno instituídos na empresa:

## 2.1. Área Geral

A empresa em estudo possui um organigrama permitindo assim, que se saiba quais as funções e responsabilidades que cada pessoa ocupa dentro da organização.

A empresa possui manual de procedimentos escritos na área de produção e controlo de qualidade o que facilita a organização e cumprimento de todos os procedimentos instituídos nestas áreas, verificando-se, também, que o mesmo está a ser aplicado e é do conhecimento de todos os funcionários que operam em cada uma das referidas áreas.

São desenvolvidos planos para atingir as metas traçadas, os métodos são claros mas podem ser diferentes de acordo com as disponibilidades da empresa. Esses planos só são comunicados ao pessoal da produção e vendas.

A empresa tem uma boa segregação de funções em relação à produção.

Há ainda a salientar os seguintes pontos fortes:

- ✓ Os factos patrimoniais são lançados adequadamente na contabilidade.
- ✓ Elabora-se mensalmente informação relevante, a mesma é transmitida aos interessados o que permite tomar decisões adequadas no momento oportuno.
- ✓ Cumpre-se a legislação vigente, o que evita o risco de instauração de coimas e problemas futuros.
- ✓ Os seguros que existem são revistos adequadamente.
- ✓ A administração realiza uma gestão constante e participada. Todas as opções estratégicas e de liderança têm a sua aprovação.

Não obstante, são oportunas as seguintes recomendações para melhoria de procedimentos:

- ✓ Deve existir um manual de procedimentos escrito para todas as áreas, para que todo o pessoal possa seguir, uniformemente, os mesmos critérios na realização das operações da empresa.
- ✓ As notas de encomenda devem ser numeradas tipograficamente.
- ✓ Deve haver uma adequada segregação de funções entre a contabilidade e a tesouraria.
- ✓ Devem existir seguros para todas as áreas em que os bens sejam seguráveis.

## 2.2. Análise das Componentes do Controle Interno

### 2.2.1. *Ambiente de Controle*

A gestão reage em função do mercado tendo em conta valores éticos. Está especificado o nível de competência necessário e os conhecimentos exigidos para a execução do trabalho. Os riscos do negócio são adequadamente monitorizados, a administração opta por correr baixos níveis de risco, de forma a não pôr em causa a estabilidade financeira da empresa. Recolhe a informação apropriada em função da complexidade e grau de risco da decisão, da urgência, necessidade e rapidez da mesma, tomando assim decisões razoáveis. A administração tenta reduzir o risco de distorções através de controlos preventivos e detetivos, tendo em consideração a sua dimensão e a relação custo/benefício.

As políticas e procedimentos de transações estão definidos e têm de ser cumpridos, essencialmente no que se refere a margens, preços mínimos, autorizações. O sistema informático não permite efetuar transações a pessoal não autorizado, nem efetuar alterações ao sistema.

Os empregados têm conhecimento e experiência para o desempenho das suas tarefas, têm formação profissional por parte da entidade sempre que se justifique e haja disponibilidade.

A administração tem conhecimentos, experiência e disponibilidade para desempenhar as suas funções com zelo e diligência. Acompanha e vigia a atividade social permanentemente. Reúne com o departamento de contabilidade mensalmente para recolher informações acerca de resultados e diariamente para tratar assuntos correntes. Com o auditor externo a administração reúne cerca de cinco vezes por ano.

Há ainda a salientar a existência de um administrador não executivo.

Neste domínio são oportunas as seguintes recomendações para melhoria de procedimentos:

- ✓ A existência de um código de ética, escrito e do conhecimento de toda a organização.



- ✓ Que os valores éticos, sejam acompanhados de orientação específica sobre o que está certo e errado.
- ✓ A existência de políticas apropriadas e práticas aceitáveis em caso de conflito de interesse.
- ✓ A definição clara das tarefas e responsabilidades dos empregados.

### *2.2.2. Avaliação e Gestão de Risco*

A administração tem um plano estratégico para toda a organização, procurando identificar todos os objetivos operacionais e de controle. Promove a produção de produtos de qualidade e serviços compatíveis com a sua missão, não desperdiçando recursos e alcançando um ponto de equilíbrio entre as metas de crescimento e o retorno, essencialmente na área dos investimentos.

A administração tem consciência da existência de muitos e variados riscos, quer internos, quer externos, tendo um cuidado muito particular com as vendas para o estrangeiro, porque estão sujeitas a um risco acrescido. Ao avaliar o risco em termos de impacto e probabilidade de ocorrência, a empresa opta por compartilhar ou evitar o risco recorrendo a seguros de crédito ou pagamentos confirmados. Qualquer mudança verificada é prontamente monitorizada garantindo que cada risco continua a ser gerido.

Não obstante, entendemos recomendar que a empresa continue atenta aos vários riscos, a fim de os monitorizar atempadamente evitando riscos maiores.

### *2.2.3. Avaliação de Informação e Comunicação*

A administração reconhece a importância da informação para o sucesso organizacional. Vai tomando conhecimento de um conjunto de informações relacionadas com planos estratégicos e políticas executivas, quando necessário recorre a essas informações do passado, ajudando a resolver e a decidir o caminho a seguir atualmente.

As transações seguem o ciclo normal utilizado pela empresa e são registadas em todas as fases do processamento, ficando o “rasto” nos documentos de suporte para

posterior conferência se necessário. As linhas de comunicação são suficientes e abertas ao pessoal, clientes, fornecedores e outros *stakeholders*, facilmente se adquirem informações sobre os vários produtos comercializados ou sobre alterações de preferência dos consumidores. Os funcionários têm as condições necessárias para comunicarem aos seus superiores qualquer informação baseada em riscos que tomem conhecimento.

Neste domínio são oportunas as seguintes recomendações:

- ✓ Promover um registo escrito, de todas as experiências passadas relevantes para que não exista a possibilidade de perda de alguma informação.
- ✓ A existência de um registo escrito especificando a forma como as transações são registadas, durante as várias fases de processamento, até à sua classificação final.
- ✓ Um registo escrito das funções e procedimentos aplicáveis aos trabalhadores.

#### *2.2.4. Atividades de Controlo*

As atividades de controlo ocorrem em todos os níveis da organização, desde a produção às atividades administrativas ajudando a identificar, prevenir ou reduzir riscos. As atividades de controlo têm em consideração a relação custo/benefício.

Recomendações:

É recomendável que se mantenham as atividades de controlo existentes, no entanto, o controlo das atividades dos funcionários requer procedimentos operativos formais, supervisão ativa e verificação das atividades. Políticas não adequadas, podem dar origem a que as incorreções existam, sem ser devidamente detetados, permitindo por exemplo o uso não autorizado de ativos.

#### *2.2.5. Atividades de Monitorização*

A monitorização decorre no decurso das atividades administrativas, nomeadamente, atividades de gestão e supervisão diária dos empregados.

A monitorização também decorre de atividades independentes, como é o caso de entidades reguladoras, ROC e outras pessoas que realizam transações com a empresa.

O acesso a dados permanentes é devidamente controlado.

## 2.3.Sistemas de Informação

### 2.3.1. Controlos Gerais

O responsável pelos SI tem experiência e conhecimentos técnicos adequados ao exercício da função e faz parte da gestão da empresa.

O equipamento informático está disposto, de forma a permitir uma adequada ventilação e refrigeração, os equipamentos críticos estão protegidos por fontes alternativas de energias temporárias e o seu acesso está limitado a um número restrito de pessoas. A climatização e o ambiente das salas dos computadores estão devidamente assegurados, dado que as salas estão equipadas com ar condicionado. Os utilizadores têm apenas o acesso necessário para executar as suas tarefas, existem controlos lógicos que impedem o acesso a pessoal não autorizado. Os *backups* são efetuados com regularidade e as instalações onde são guardados, encontram-se geograficamente afastadas das instalações dos sistemas, permitindo assim uma segurança adequada em caso de acidente ou roubo.

Todas as aplicações informáticas são adquiridas a fornecedores de reconhecida reputação e são devidamente testadas antes de entrarem em funcionamento.

As decisões sobre alterações ou substituição do sistema informático são tomadas em função das necessidades do negócio, não negligenciando os custos daí decorrentes. Existe o controlo de livrarias de *software* assegurando uma cópia da versão atual e um registo histórico das versões anteriores.

A nível informático os dados recolhidos apontam para a existência de uma adequada segregação de funções, a inserção, verificação, reconciliação e autorização de dados são efetuadas por pessoas diferentes, diminuindo assim, o risco de serem processadas transações erradas ou fraudulentas, implementadas alterações não adequadas às

aplicações informáticas e os recursos poderem ser danificados ou destruídos. A pessoa responsável pelo apoio técnico e desenvolvimento não assume funções como utilizador.

Existem mecanismos de segurança para todos os SI, estão ativos e em pleno funcionamento, está instalado *software* antivírus e encontra-se devidamente atualizado.

As palavras-chaves são alteradas com regularidade sobretudo nas áreas mais sensíveis.

Apesar dos procedimentos adotados, as recomendações seguintes podem contribuir para um espaço de melhoria:

- ✓ A existência de um plano formal e escrito sobre as aplicações, os custos, os prazos e os recursos a atribuir para os sistemas de informação, permitindo a racionalização dos recursos informáticos da organização, de forma a suprir as necessidades de informação de forma eficiente e económica.
- ✓ A existência de controlos físicos que impeçam o acesso aos recursos informáticos de pessoal não autorizado, de forma a criar restrições de acesso aos componentes do *hardware* dos SI e, consequentemente, à informação que neles está contida, nomeadamente, mecanismos de segurança como portas blindadas, sistemas de acesso por cartão, sistemas biométricos.
- ✓ A existência de contratos de manutenção, com os equipamentos de energia alternativos de forma a serem regularmente inspecionados, porque a sua existência, por si só, não garante o seu funcionamento adequado.
- ✓ A implementação de controlos adequados para a deteção de acessos não autorizados, uma vez desenvolvidas as políticas e as descrições das funções que suportam a segregação de tarefas, devem ser implementados controlos de acesso que assegurem que as políticas são seguidas.
- ✓ A existência de políticas e procedimentos que regulem o funcionamento e utilização do correio eletrónico. Dado que o *e-mail* é frequentemente utilizado para levar a cabo transações, é importante que sejam desenvolvidos procedimentos e políticas com vista a assegurar que as mensagens recebidas ou enviadas são geridas convenientemente. Os utilizadores devem ser responsáveis pela gestão das suas mensagens de *e-mail* e pela apropriada identificação, classificação, retenção e eliminação, de forma coerente com políticas e procedimentos instituídos pela empresa. É de extrema importância o

utilizador estar consciente que o correio eletrónico, apesar de legalmente protegido em relação à sua privacidade, não é por si só tecnicamente seguro.

### 2.3.2. Controlos Aplicacionais

A aplicação faz a identificação dos utilizadores, atribuindo um perfil a cada um deles, que só lhes permite executar ações necessárias à realização do seu trabalho. A aplicação regista todos os acessos efetuados pelos utilizadores e todas as aplicações têm um responsável.

Está definido quem tem acesso às funcionalidades para inserção de dados. Antes dos dados serem inseridos passam por um processo de autorização e outros são recolhidos diretamente dos equipamentos de pesagem.

A aplicação não permite a introdução de valores que ultrapassem limites reais sem autorização superior. Regularmente é verificada a coerência e consistência de dados mantidos no sistema e processado pelas aplicações, nomeadamente: débitos = créditos; informação contida em determinados campos de acordo com informação contida noutros campos do mesmo registo ou de outros registos.

As aplicações emitem listagens de controlo de resultados dos processamentos efetuados, os erros detetados durante o processamento são analisados, corrigidos e as transações reprocessadas. Existem processos para deteção e correção de erros de output.

São tomadas por parte da empresa as medidas adequadas para que a informação apenas chegue aos seus destinatários e nos prazos adequados, os relatórios são arquivados no arquivo permanente ou destruídos quando deixam de ter utilidade. As comunicações estão protegidas por *Firewalls*.

Face à importância destes controlos, efetuamos as seguintes recomendações, que podem contribuir para algum reforço na segurança dos procedimentos:

- ✓ A existência de mecanismos que permitam identificar tentativas de acesso aos dados não autorizados.
- ✓ Que os custos de funcionamento de cada aplicação informática sejam registados separadamente.

- ✓ Que a empresa continue a envidar esforços no sentido dos dados que entram, saem e são mantidos no sistema informático sejam completos e íntegros. Um dos meios mais suscetíveis de possibilitar a violação da integridade dos dados são os meios de transmissão, as entidades correm o risco de terem os elementos de informação que transmitem, visionados ou adulterados por estranhos. Por forma a diminuir estes riscos aconselha-se a utilização de mecanismos de criptografia.

## 2.4. Resultado do Levantamento do Sistema de Controlo Interno

Após análise dos questionários e informações recolhidas, foi possível extrair os principais aspetos, conforme se apresenta nos pontos seguintes.

### *2.4.1. Meios Financeiros Líquidos*

Nesta área em análise a empresa apresenta os seguintes pontos fortes:

- ✓ Todas as contas bancárias estão em nome da empresa, sendo os cheques assinados por duas pessoas independentes e na presença dos respetivos documentos.
- ✓ O empregado que abre o correio é diferente do que controla as contas correntes.
- ✓ Os valores recebidos são depositados diária e integralmente, normalmente pelo responsável da caixa.
- ✓ Os livros de cheques utilizados têm copiativo que permitem a conferência dos cheques emitidos.
- ✓ Os cheques da CGD são não á ordem.
- ✓ A inscrição no documento do número de cheque através do qual foi liquidado, evita o pagamento em duplicado.
- ✓ Nunca são assinados cheques em branco ou ao portador.
- ✓ A empresa privilegia as transferências via internet/*homebanking*, sendo os pagamentos transferidos eletronicamente para a conta do beneficiário.

- ✓ As reconciliações bancárias são feitas mensalmente e por pessoa diferente de quem assina os cheques ou manuseia numerário.
- ✓ Os vendedores / cobradores prestam contas das suas cobranças na manhã do dia seguinte, entregando os valores na tesouraria.
- ✓ Os itens que apareçam nas reconciliações por tempo anormal são objeto de adequada investigação.

Apresentamos no quadro seguinte, a síntese dos comentários às exceções identificadas, no funcionamento do sistema de controle interno na área em epígrafe.

<b>Descrição do procedimento de controle interno / contabilístico considerado fraco</b>	<b>Influência negativa que tal ponto fraco pode vir a ter na entidade</b>	<b>Sugestão proposta para melhoria do procedimento de controle interno / contabilístico</b>
Os empregados da tesouraria têm acesso às contas correntes.	Pode existir possibilidade de alteração dos valores por parte de funcionários da tesouraria através de conluio com os clientes.	Os empregados da tesouraria não devem ter acesso às contas correntes dos clientes.
Os empregados que manuseiam dinheiro, os vendedores/cobradores e os que se deslocam aos bancos não estão seguros contra risco de roubo.	Possibilidade de assalto e impossibilidade de recuperar as quantias roubadas.	Deve existir seguro contra risco de roubo Para os empregados que manuseiam dinheiro.
A caixa não funciona em fundo fixo.	Morosidade na contagem do caixa e maior dificuldade de conferência dos valores.	Deve ser criado um fundo fixo limitando o valor existente em caixa.
Não se fazem contagens de surpresa ao caixa.	Possibilidade de utilização indevida de dinheiro.	Devem ser efetuadas contagens de surpresa ao caixa.
O empregado que abre o correio deve elaborar uma lista dos valores recebidos que posteriormente será conferida por outro empregado.	Possibilidade de não registo integral dos valores recebidos, através de erro ou conluio.	Deve ser elaborada uma lista com os valores recebidos por cheque.

**Tabela 6 Pontos Fracos dos Meios Líquidos Financeiros**

### *2.4.2. Compras de Bens e Serviços e Dividas a Pagar*

Nesta área em análise a empresa apresenta os seguintes pontos fortes:

- ✓ As compras são efetuadas a fornecedores constantes de lista previamente aprovada, fazem-se consultas ao mercado a fim de se detetarem novos fornecedores que ofereçam melhores condições de preço, qualidade, prazos, descontos.
- ✓ Para as compras que excedam determinadas quantias obtêm-se vários orçamentos e fazem-se consultas públicas ao mercado.
- ✓ Existe relatório escrito sobre as razões que levam a optar por um fornecedor em detrimento de outro, nomeadamente na informação ao fornecedor preterido.
- ✓ A empresa garante as condições sanitárias das matérias-primas obtidas, sendo o boletim sanitário emitido e assinado por médico veterinário.
- ✓ As faturas dos fornecedores são objeto de adequada conferência com base em todos os documentos de suporte, notando-se a evidência da referida conferência.
- ✓ Existe um adequado controlo contabilístico, nomeadamente sobre matérias-primas, subsidiárias e mercadorias recebidas e não faturadas, ou em trânsito, adiantamentos a fornecedores, devoluções, descontos.
- ✓ Existe a prática de confrontar saldos dos fornecedores com os registos contabilísticos, sempre que existem dúvidas por parte do TOC ou a solicitação pelo ROC. A referida reconciliação é feita pelo TOC.
- ✓ Existem compras a entidades com as quais existem relações especiais, sendo praticados os preços de mercado, mais concretamente as cotações da bolsa (da carne).
- ✓ A empresa concentra as suas compras em cerca de sessenta fornecedores nacionais e estrangeiros.

Apresentamos no quadro seguinte, a síntese dos comentários às exceções identificadas, no funcionamento do sistema de controlo interno na área em epígrafe.



<b>Descrição do procedimento de controlo interno / contabilístico considerado fraco</b>	<b>Influência negativa que tal ponto fraco pode vir a ter na entidade</b>	<b>Sugestão proposta para melhoria do procedimento de controlo interno / contabilístico</b>
A secção de compras não está devidamente segregada do armazém nem da produção.	Podem ser efetuadas compras que não deem entrada em armazéns ou não sejam necessárias para a produção por erro ou conluio.	Deve haver uma separação entre a secção de compras e o armazém e a produção
Não estão definidas as políticas sobre as consequências a aplicar caso os funcionários recebam luvas de fornecedores	Pode dar origem a que informações sigilosas passem para o exterior prejudicando os negócios da entidade.	Deve ser definida uma política sobre as consequências de empregados que recebam luvas de fornecedores promovendo o seu desincentivo.
Não existe um plano integrado entre a produção e as compras.	Possibilidade de se adquirirem bens ou serviços desnecessários provocando ineficiência na aplicação dos recursos.	Deve existir um plano integrado entre as compras e a produção e não apenas um relacionamento.
Só anualmente e inserido na revisão de contas se procedem à confrontação de registos contabilísticos com os saldos solicitados aos fornecedores.	Poderá haver divergências entre os saldos reais e os contabilizados.	Devem-se confrontar os registos contabilísticos com os saldos dos fornecedores com maior regularidade

**Tabela 7 Pontos Fracos em Compra de Bens e Serviços e Dividas a Pagar**

### *2.4.3. Produção de Bens e Inventários*

Nesta área em análise a empresa apresenta os seguintes pontos fortes:

- ✓ A utilização do inventário permanente nas matérias subsidiárias (exemplo: cartões, aditivos) e no presunto durante toda a fase de produção.
- ✓ O responsável pelo ficheiro de quantidades não é o fiel de armazém.
- ✓ Os armazéns e outros locais próprios de acondicionamento das existências, apresentam as condições necessárias, para as acondicionar evitando a deterioração.

- ✓ Existem locais próprios para a entrada de mercadorias, matérias-primas, subsidiárias e de consumo, a receção dos bens é comprovada pela assinatura do funcionário recetor no documento que os acompanha, guia de remessa ou fatura.
- ✓ Existem locais próprios para acondicionar os produtos acabados, procedentes da fábrica acompanhados da guia correspondente ao lote de fabrico.
- ✓ Proceda-se à receção qualitativa dos bens.
- ✓ Existe um controlo apropriado sobre mercadorias e produtos obsoletos. A autorização para retirar existências danificadas é dada por pessoa diferente do responsável do armazém.
- ✓ Os inventários estão adequadamente ordenados, facilitando o manuseamento, contagens e localização dos produtos. O registo dos inventários inclui preços e quantidades que são comprovados periodicamente com as contagens de controlo. As diferenças entre os resultados das contagens e os registos são adequadamente investigadas sendo os ajustamentos aos resultados aprovados por empregado responsável.
- ✓ A empresa respeita a norma do MAP e a Portaria nº 700, de 1/novembro/95, para o abate de suínos, verificando-se sempre a presença do inspetor sanitário no momento do abate dos suínos.
- ✓ Sempre que possível, a empresa opta pelo controlo individualizado dos produtos e trabalhos em curso, mas devido às características dos produtos produzidos só é possível esse controlo em relação ao presunto.
- ✓ Os critérios de repartição dos custos comuns a vários produtos, são em função da mão-de-obra direta ou de horas máquina.
- ✓ Existe uma adequada segregação de funções na produção.
- ✓ Existem planos de manutenção e assistência ao equipamento fabril, a empresa possui funcionários especializados que atuam imediatamente, logo que se verifique alguma anomalia.
- ✓ Existem planos de contingência e de segurança na área da produção.
- ✓ Os produtos são inspecionados de acordo com o plano de qualidade e os resultados das inspeções são devidamente registados.
- ✓ Existe um sistema de identificação dos produtos acabados por lote de fabrico.

Não obstante a identificação dos pontos fortes acima resumidos, apresentamos no quadro seguinte, a síntese dos comentários às exceções identificadas, no funcionamento do sistema de controle interno na área em epígrafe.

<b>Descrição do procedimento de controle interno / contabilístico considerado fraco</b>	<b>Influência negativa que tal ponto fraco pode vir a ter na entidade</b>	<b>Sugestão proposta para melhoria do procedimento de controle interno / contabilístico</b>
Não utilização do inventário permanente nos produtos em vias de fabrico	Não se consegue saber a existência diária exata dos produtos em fabrico	Recomenda-se a utilização do inventário permanente para todos os produtos.
Não existem informações escritas sobre a forma de efetuar as contagens.	Possibilidade de erros nas contagens nomeadamente por interpretações erradas na comunicação.	Devem ser passadas à forma escrita as informações verbais existentes sobre a forma de efetuar as contagens.
Inexistência de seguros adequados para os inventários	Possibilidade de perda de inventários sem possibilidade de recuperação dos valores desses ativos.	Deve ser efetuado um seguro para os inventários por valores adequados e periodicamente atualizados.
Não existência de informações sobre produtividade.	Poderá haver perda de rentabilidade dos trabalhadores por falta de incentivos. Ao saberem que trabalharem pouco ou muito têm a mesma compensação.	Deve ser analisada a produtividade dos trabalhadores e avaliada.

**Tabela 8 Pontos Fracos na Produção de Bens e Inventários**

#### *2.4.4. Ativos Tangíveis e Intangíveis*

Nesta área em análise a empresa apresenta os seguintes pontos fortes:

- ✓ A existência de uma política relativa à aprovação de compras para os ativos fixos, embora perante a atual conjuntura, a mesma seja nula.

- ✓ A existência de fichero individual dos bens de acordo com o artº 51º do CIVA, e a conferência dos valores constantes no respetivo fichero com os dados da contabilidade.
- ✓ Os bens transferidos, fora de serviço ou abatidos têm como destino a venda, nem que seja para a sucata.
- ✓ Fazem parte dos ativos fixos tangíveis e intangíveis, apenas os que são propriedade da empresa e contribuem para a obtenção de rendimentos da mesma.

Apresentamos no quadro seguinte, a síntese dos comentários às exceções identificadas, no funcionamento do sistema de controlo interno na área em epígrafe:

<b>Descrição do procedimento contabilístico</b>	<b>Influência negativa que tal ponto fraco pode vir a ter na Entidade</b>	<b>Sugestão proposta para melhoria do procedimento contabilístico ou da medida de controlo interno</b>
Não está definido o procedimento relativamente aos bens totalmente amortizados, mas em serviço.	Existe uma subavaliação dos ativos o que pode desvirtuar as demonstrações financeiras	Deve ser efetuada uma reavaliação dos ativos de acordo com a sua vida útil esperada.
Não existe controlo sobre pequenas ferramentas e utensílios.	Possibilidade de roubo ou extravio	Deve haver algum controlo sobre as pequenas ferramentas e utensílios
Utilização do critério fiscal na depreciação dos ativos.	Existe a possibilidade subavaliação ou sobreavaliação dos ativos com possibilidade de os dados relatados nas demonstrações financeiras estarem incorretos.	A depreciação dos ativos deve ser efetuada de acordo com a sua vida útil esperada e de preferência por duodécimos.
Inexistência de seguros adequados para os ativos.	Possibilidade de perda total ou parcial dos ativos sem possibilidade de recuperação dos seus valores.	Deve ser efetuado um seguro para todos os ativos e revisto periodicamente.
Não se efetuam inspeções periódicas aos ativos fixos tangíveis.	Sobreavaliação de ativos existentes e possibilidade de estarem a ser amortizados ativos que não contribuem para a formação dos proveitos.	Deve ser feita uma inspeção periódica aos ativos e confrontar os dados recolhidos com os do fichero de imobilizado.

**Tabela 9 Pontos Fracos Ativos Tangíveis e Intangíveis**

### 2.4.5. Vendas, Prestações de Serviços e Dividas a Receber

Nesta área em análise a empresa apresenta os seguintes pontos fortes:

- ✓ Anotação na ficha individual de cliente do montante de crédito máximo concedido para clientes menos cumpridores.
- ✓ As notas de encomenda dos clientes são sujeitas a aprovação pela direção financeira antes de serem satisfeitas.
- ✓ Quem elabora as faturas apenas tem acesso às contas corrente dos clientes e não ao armazém ou à expedição.
- ✓ Existe um controlo contabilístico sobre os adiantamentos e devoluções dos clientes. As notas de crédito são conferidas e aprovadas pelo empregado responsável.
- ✓ As quantias a expedir são também conferidas pelo distribuidor quando carrega a mercadoria na viatura.
- ✓ As faturas, além dos elementos legalmente exigidos, referem também outros não obrigatórios, nomeadamente, o nome do motorista, a data e hora do início do transporte, o número da nota de encomenda do cliente.
- ✓ Enviam-se pedidos de confirmação de saldos sempre que solicitadas pelo ROC ou para análise de situações específicas.

Apresentamos no quadro seguinte, a síntese das exceções identificadas no funcionamento, do sistema de controlo interno na área em epígrafe:

<b>Descrição do procedimento contabilístico</b>	<b>Influência negativa que tal ponto fraco pode vir a ter na Entidade</b>	<b>Sugestão proposta para melhoria do procedimento contabilístico ou da medida de controlo interno</b>
As políticas e os procedimentos definidos para as vendas a crédito nem sempre são efetuados por escrito.	Podem não ser aplicadas as políticas e os procedimentos aprovados por má interpretação na comunicação.	As políticas e os procedimentos definidos para as vendas a crédito devem ser feitos sempre por escrito.
Os empregados encarregues da expedição têm acesso ao armazém dos produtos acabados	Permite a saída de mercadoria não autorizada por conluio.	Os empregados encarregues da expedição não devem ter acesso ao armazém.

<b>Descrição do procedimento contabilístico</b>	<b>Influência negativa que tal ponto fraco pode vir a ter na Entidade</b>	<b>Sugestão proposta para melhoria do procedimento contabilístico ou da medida de controlo interno</b>
Não elaboração mensal de balancete por antiguidade de saldos de clientes	<p>Maior dificuldade para a secção de cobranças, porque lhe dificulta o conhecimento dos clientes que se vão atrasando nos pagamentos.</p> <p>Também para a Tesouraria, porque lhe dificulta o conhecimento dos fluxos de recebimentos.</p>	Deve ser elaborado balancete mensal por antiguidade de saldo.
Cálculo da imparidade em dívidas a receber atende por vezes ao critério fiscal	Sobrevalorização ou subvalorização de ativos	O cálculo das imparidades em dívidas a receber deve obedecer à situação real (avaliação da contingência) e não ao critério fiscal.

**Tabela 10 Pontos Fracos de Vendas, Prestações de Serviço e Dívidas a Receber**

#### *2.4.6. Acréscimos, Diferimentos e Impostos Diferidos*

Nesta área a empresa em análise apresenta, como ponto forte, o facto de ser tomado em consideração, o princípio da especialização dos exercícios, reconhecendo os gastos e os rendimentos quando obtidos ou incorridos, independentemente do seu recebimento ou pagamento, incluindo-os nas demonstrações financeiras dos períodos a que respeitam.

#### *2.4.7. Imparidades, Provisões e Empréstimos Obtidos*

Nesta área a empresa em análise apresenta os seguintes pontos fortes:

- ✓ É feita uma adequada distinção entre o passivo corrente e não corrente

- ✓ Não existem empréstimos capitalizáveis e o custo dos empréstimos obtidos é considerado gastos do exercício.
- ✓ Estão adequadamente divulgadas no anexo informações pertinentes.

No entanto, anotamos que as imparidades para clientes de cobrança duvidosa são calculadas atendendo à antiguidade dos saldos, mas de acordo com o critério fiscal e não ao seu valor real da contingência estimada.

Nesta conformidade, recomenda-se que a empresa, registre todas as responsabilidades, que, à data do balanço, sejam de ocorrência provável.

#### *2.4.8. Capital Próprio e Investimentos Financeiros*

A empresa cumpre com todos os critérios estabelecidos no que respeita ao capital próprio e investimentos.

#### *2.4.9. Gestão de Pessoal*

Nesta área em análise a empresa apresenta os seguintes pontos fortes:

- ✓ Existe para cada trabalhador um processo individualizado e uma ficha individual, contendo informações sobre o trabalhador, nomeadamente o seu curriculum profissional e académico, morada, agregado familiar, categoria profissional e vencimento.
- ✓ Existe relógio de ponto para controlar a assiduidade e as horas extras dos trabalhadores.
- ✓ O cálculo dos salários é efetuado tendo em consideração o seu vencimento e horas extras.
- ✓ Existe uma segregação de funções entre quem processa, aprova e efetua o pagamento dos salários.

- ✓ O pagamento dos salários é efetuado por transferência bancária.
- ✓ É cumprida a legislação aplicável como entrega do relatório único, higiene e segurança, medicina no trabalho.

Não obstante a identificação dos pontos fortes acima resumidos, apresentamos no quadro seguinte, a síntese dos comentários às exeções identificadas no funcionamento, do sistema de controlo interno na área em epígrafe:

<b>Descrição do procedimento contabilístico</b>	<b>Influência negativa que tal ponto fraco pode vir a ter na Entidade</b>	<b>Sugestão proposta para melhoria do procedimento contabilístico ou da medida de controlo interno</b>
A realização de horas extras não está sujeita a autorização prévia por escrito.	Pode haver uma interpretação errada na comunicação, que dê origem a que um trabalhador faça horas extra, quando seria dispensável, tendo a entidade de suportar os encargos daí decorrentes.	A realização de horas extra deve estar sujeita a prévia autorização por escrito.
Não se exige a assinatura do trabalhador no recibo de salário	O funcionário poderá, eventualmente, alegar o não recebimento do salário e a entidade gastar recursos a provar o contrário.	O recibo de vencimento deve ser sempre assinado pelo trabalhador.
A rotação de trabalhadores na área do pessoal efetua-se por necessidade.	O trabalhador sempre na mesma função, pode cometer alguns procedimentos menos corretos, prejudicando a entidade, sem ser descoberto.	É aconselhável a rotação de funções entre empregados.

**Tabela 11 Pontos Fracos na Gestão do Pessoal**



## 2.5. Formas encontradas pela Empresa para monitorizar os riscos nas áreas mais relevantes.

Além dos pontos fortes atrás referidos para as áreas consideradas de maior interesse para a empresa, há ainda a salientar o seguinte que, de algum modo, mitiga razoavelmente as exceções identificadas:

- ✓ A empresa tem implantado um sistema de controlo interno, o mesmo está a funcionar, apesar de, como sempre acontece, poder registar algumas melhorias. Devido à dimensão da empresa, tem de se analisar a relação custo/benefício de eventuais procedimentos mais sofisticados e onerosos, numa relação entre o custo da implementação e os correspondentes benefícios acrescidos. É o caso da não utilização do inventário permanente nos produtos fabricados que acresceria em muito os custos e poderia não reduzir significativamente o risco de perda de ativos. A solução encontrada, foi um inventário mensal.
- ✓ A empresa analisa os riscos das diferentes áreas e toma as suas opções de modo a monitoriza-los evitando riscos maiores.

Meios financeiros líquidos:

- ✓ A empresa privilegia a transferência bancária como meio de pagamento evitando alguns riscos. A empresa recorre a seguros de crédito e pagamentos confirmados, reduzindo problemas de liquidez.

Produção e inventários:

- ✓ Existe o departamento de qualidade que assegura a implementação da legislação nacional e comunitária relativa aos produtos alimentares, controla a correta execução dos processos de produção e analisa os produtos fabricados, o que garante à empresa o certificado de conformidade, relativamente à gestão de qualidade.
- ✓ A empresa vai produzindo produtos de acordo com as necessidades dos clientes, mas não descurando a concorrência. Se não tem meios para praticar determinados preços, diminui a sua produção nesse tipo de produto e investe noutros mais rentáveis. Como exemplo desta política temos o caso das salsichas enlatadas. A inovação é uma realidade constante e terá de guardar sigilo de alguns dos métodos porque há sempre o perigo do *benchmarking*.

- ✓ O controlo dos inventários não é diário, devido aos motivos atrás expostos, mas é minimizado pelo controlo mensal.

Vendas:

- ✓ O problema do escoamento dos produtos a preços competitivos já obrigou a entidade a tomar medidas, por um lado, comercializando outros produtos, alguns similares, como carne de vaca, borrego, frango ou queijos, permitindo cargas completas, rentabilizando os custos de transporte e, por outro lado, incrementa a exportação.

## CONCLUSÕES

A implementação de um sistema de controlo interno cabe à administração. A estrutura organizacional, a cultura empresarial, os recursos afetos à empresa e até o estilo de liderança são barreiras que limitam o CI.

Um adequado sistema de controlo interno é de importância considerável para todas as organizações, pelas consequências positivas que este possibilita, nomeadamente a salvaguarda de ativos, eficácia e eficiência das operações. O SCI não pode ser imutável, porque as organizações estão em constante evolução e sujeitas a alterações constantes que obrigam a constantes adaptações no SCI.

Vários normativos internacionais falam da importância e especificam procedimentos a seguir para a obtenção de um adequado SCI, por exemplo, o COSO faz referência a vários componentes e a relação entre eles que vão permitir o cumprimento dos objetivos estratégicos, operacionais, financeiros e de conformidade. Não pudemos deixar de referir a importância de um bom ambiente de controlo que é a base para todos os outros elementos: avaliação de riscos; atividades de controlo; informação e comunicação; monitorização, estando todos estes elementos interligados e interagindo entre si.

E importante realçar a importância de controlos, quer administrativos, quer contabilísticos, que proporcionem razoável certeza de que os ativos estão protegidos contra comportamentos fraudulentos, que o registo das operações é efetuado de acordo com os procedimentos estipulados na organização, que os dados são íntegros, completos e respeitam as normas aplicáveis.

As organizações devem fazer uma adequada gestão do risco empresarial. A administração deve adotar uma visão de portfólio, em relação a todos os riscos individuais, para determinar se o seu perfil de risco residual é compatível com o seu apetite ao risco. Todas as organizações estão sujeitas a diferentes e variados riscos, quer internos, quer externos, e a empresa tem de estar preparada para constantes adaptações. À medida que novas situações ocorrem, deve saber agir prontamente e em conformidade, conseguindo responder atempadamente, encontrando as soluções necessárias através de um controlo e monitorização adequados.

Os sistemas de informação têm uma importância e utilidade acrescida na atualidade, vieram trazer inúmeras vantagens para as empresas, mas também novos riscos e preocupações que não podem ser descurados.

Através de um caso prático, tivemos oportunidade de fazer o levantamento e avaliação do controlo interno de uma empresa do ramo alimentar, efetuando algumas recomendações para a sua melhoria, dado que não existem SCI perfeitos.

Apesar do estudo ter sido efetuado através de um levantamento bastante exaustivo, dos procedimentos e medidas de controlo interno utilizados na empresa objeto de análise, não foi possível, essencialmente pela necessidade de gerir o tempo disponível, a total confirmação dos dados através de testes de controlo, a qual, poderia dar, eventualmente, informações mais seguras sobre a matéria em estudo.

No entanto, as indagações efetuadas e os testes de controlo, apesar de limitados, permitiram suportar, com uma garantia moderada, as conclusões e recomendações formuladas.

Como linhas de investigação futura, sugerimos o aprofundamento desta natureza de trabalhos, quer através de uma maior extensão dos testes de controlo, quer mesmo de procedimentos substantivos, completando, deste modo, o trabalho de auditoria.

Por outro lado, no domínio da abordagem teórica, a análise agora efetuada poderá conhecer novos desenvolvimentos pela via da reflexão sobre os estudos atuais no quadro do COSO, bem como pela comparação deste referencial sobre o controlo interno com outros, podendo equacionar-se vantagens e inconvenientes dos diversos padrões de referência.

Esta avaliação poderá ser desenvolvida em estreita ligação com a evolução das estruturas de governo das organizações, já que a eficácia do modelo de controlo interno está, necessariamente, relacionada com a estrutura organizativa onde o mesmo vai ser implementado.

## BIBLIOGRAFIA

**Barbier**, Etienne; (1999); Mieux Piloter et mieux utiliser L’audit; Paris; collection IFACI- Institut de L’audit Interne; Editeur Maxima Laaurent du Mesnil

**Barbier**, Etienne; 1992; Auditoria Interna; Lisboa; Edições Cetop

**Barrio**, J.F.Vilar;1999; La auditoria de los Sistemas de Gestion e de la Calidad; Madrid

**Birkett**, W,P et al;(1999); Assessing Competency In International Auditing: Structures and Methodologies; Volume VI; CFIA- Competency Framework For Internal Auditing; Florida

**Borges**, **Rodrigues**, Rogério e **Rodrigues**, Azevedo. (2010);Elementos de Contabilidade Geral; 25ª Edição; Áreas Editora.

**Carneiro**, Alberto; (2001); Auditoria de Sistemas de Informação; FCA Editora de Informática; Lisboa

**Cashin**, James A;**Neywirth**, Paul D;**Levy**, John F; (1988); Cashin’s handbook for auditors; 2ª edição; McGraw-Hill

**Chambers**, Andrew; (1994); Auditoria Interna Eficaz; Barcelona; Ediciones Folio

**Chambers**, Andrew, (1981), “Computer Auditing”.

**Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission**; (2010); Current State of Enterprise Risk Oversight and Market Perceptions of COSO’s ERM Framework

**Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission**; (2011); Enterprise Risk Management.

**Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission**; (2012); Risk Assessment in practice

**Committee of Sponsoring Organizations**; (1992); Internal Control - Integrated Framework.

**Committee of Sponsoring Organizations**; (2004), Enterprise Risk Management Integrated Framework.

**Coopers & Lybrand**, (1997), “Los nuevos conceptos del control interno: (informe COSO),Ediciones Diaz de Santos, Madrid.

**Coopers & Lybrand**; (1996); Controlo Interno, Auditoria y Seguridad Informática-Tecnología de la Información y Control Interno-volume IV; Madrid; Edita recoletos; Companhia Editorial S.A; Edición Especial de Expansion.

**Costa**, Carlos Baptista: (2010); Auditoria Financeira Teórica e prática; 9ª Edição; Lisboa; Rei dos Livros

**Ducker**; Fundação; (1998); A Organização do Futuro; Amadora; Publicações Europa- América

**International Federation of Automatic Control** ; (2006); Information Paper August 2006; Internal Controls; A Review of the current Developments.

**International Federation of Automatic Control**; (2007); Information Paper August; Internal Controls from a risk.

**International Federation of Automatic Control**; International Standard on auditing 315 Identifying and assessing the risks of material misstatement through understanding the entity and its environment.

**Jordan**, Hugues; **Rodrigues**; José Azevedo e **Neves**; João Carvalho; (1999); O controlo de Gestão ao serviço da Estratégia e dos Gestores, 3ª edição; Lisboa; Áreas Editora.

**Lajoso**, P. Guilherme, (2005), “ A importância da Auditoria Interna para a Gestão de Topo”, Revista de Auditoria Interna, Nº 19, Janeiro-Março, pp. 10-12.

**Lemant**, Oliver; (1999); Créer, organiser et développer L’audit interne- Que faire pour réussir? Collection IFACI- Institut de L’audit Interne; paris; Editeur Maxima Laaurent du Mesnil

**Marques**, Madeira, (1999), “ Uma visão da auditoria interna”, Revista de Auditoria Interna, nº 1, Julho-Setembro, pp. 13-14.

**Marques**, Madeira; (1997); Auditoria e Gestão; Lisboa; Editorial Presença

**Miñon**, J.I. & **Dominguez**, B. M. (2003). *Auditoría Interna: Situación actual y perspectivas de futuro*. Partida Doble, ISSN 1133-7869, n.º 146, pp.66 a 75.

**Morais**, Georgina e **Martins**; Isabel: (2007); Auditoria Interna Função e Processo; 3ª edição; Lisboa; Áreas Editora

**Nabais**; Carlos: (1993); Noções práticas de Auditoria; 2ª Edição; Lisboa; Editorial Presença

**Neves**, João Carvalho das; (1994); Analise Financeira Métodos e Técnicas; 7ª Edição; Lisboa, Texto Editora.

**Neves, João Filipe**, (2008); Importância de um Sistema de Controle Interno, OTOC nº 99, Junho;

**Oliveira**; José António: (2006); Método de Auditoria a Sistemas de Informação; Porto; Porto Editora.

**Ordem dos Revisores Oficiais de Contas**; (2000); Avaliação do Risco de Revisão/Auditoria; Diretriz de revisão Auditoria 400.

**Ordem dos Revisores Oficiais de Contas**; (2000); Controle Interno; Diretriz de revisão Auditoria 410.

**Pinheiro**, J. Leite, (2005), Auditoria interna - criar sucesso, Revista de Auditoria Interna, nº22, Outubro-Dezembro, pp. 4-6.

**PriceWaterhouse Coopers**; (2007); Gerenciamento de riscos Corporativos - Estrutura integrada.

**Rego**, Fernando Cunha (2001), “A natureza da auditoria interna e as questões subjacentes à extensão do seu âmbito”, Revista de Auditoria Interna, nº 6, Jan-Março, pp. 19-20

**Renard**, Jacques; 1998; Théorie et pratique de l’audit interne; 2ª edition; Paris; Les editions d’Organisation

**Sawyer**, Lawrence B., e Vinten, Gerald, (1996), The manager and the internal auditor –partners for profit”, Chichester: John Willey & Sons.

**Sawyer**, Lawrence B., (1988), Sawyer Internal Auditing, Altamonte Springs, Florida, The Institute of Internal Auditors

**Sawyer**, Lawrence B; (1995); An Internal Audit Philosophy; Internal Auditor; August;

**The Institute of Internal Auditors**; (2009); The Role of Internal Auditing in Enterprise - Wide Risk Management.

**The Institute of Internal Auditors**; (2013); The Tree Lines of Defense in Effective Risk Management and Control.

**Woolf**, Emile; (1997); Auditing today, 6ª edition; London; prentice Hall

**Yin**; Robert K; (1989); Case study Research-Design and Methods. Sage Publications inc.; USA.

**Yin**; Robert K; (2001). Estudo de caso - planejamento e métodos. Porto Alegre: Bookman

SITES CONSULTADOS:

[www.aicpa.org](http://www.aicpa.org)

[www.apeca.pt](http://www.apeca.pt)

[www.apcer.pt](http://www.apcer.pt)

[www.coso.pt](http://www.coso.pt)

[www.ifac.org](http://www.ifac.org)

[www.ifaci.com](http://www.ifaci.com)

[www.isaca.org](http://www.isaca.org)

[www.iso.org](http://www.iso.org)

[www.istmportal.com](http://www.istmportal.com)

[www.icaew.co.uk](http://www.icaew.co.uk)

[www.itil.org](http://www.itil.org)

[www.oroc.pt](http://www.oroc.pt)

[www.otoc.pt](http://www.otoc.pt)

[www.theia.org](http://www.theia.org)

[www.27000.org](http://www.27000.org)



## **ANEXOS**



## Área Coberta: Geral

Descrição do procedimento contabilístico e/ou medida de controlo interno	Sim	Não	Não aplicável	Observações
1. A empresa possui um organigrama?	X			Anexo I
2. A empresa possui um manual de procedimentos?	X			Anexo II e III
3. O manual de procedimentos é do conhecimento de toda a organização e está a ser aplicado?	X			Dos interessados
4. Fazem-se orçamentos anuais e procede-se ao seu controlo?			X	
5. São definidas metas operacionais para a organização?	X			
6. Essas metas são mensuráveis?	X			
7. São os objetivos divididos em submetas para as unidades operacionais?	X			
8. São desenvolvidos planos para atingir as metas estabelecidas?	X			
9. Se sim, esses planos têm objetivos claros e definem os métodos a serem utilizados e os recursos a serem alocados?	X			
10. Esses planos são comunicados ao pessoal responsável pela sua implementação?	X			Produção e vendas
11. Fazem parte dos quadros da empresa: 11.1. Diretor Financeiro? 11.2. Chefe de Contabilidade? 11.3. Auditor Interno? 11.4. Técnico Oficial de Contas?	X X X X		X	
12. A secção da contabilidade está separada da secção: 12.1. Tesouraria? 12.2. Vendas? 12.3. Compras? 12.4. Produção?	X X X	X X		
13. Todos os empregados gozam anualmente férias sendo as suas funções, durante o período de ausência, desempenhadas por outros empregados?	X			
14. Os lançamentos contabilísticos são adequadamente suportados e aprovados por um empregado responsável?	X			
15. Elabora-se mensalmente informações de tipo contabilístico, financeiro e de gestão? Se sim quais: 15.1. Comparação de dados com períodos homólogos? 15.2. Comparação de dados reais com orçamentados? 15.3. Margens? 15.4. Outras informações?	X X X X		X	Comparação por vendas e por tipos de produtos industrializados, frescos. Anexo IV
16. São encontradas explicações para os desvios? 16.1. São tomadas as medidas adequadas?	X X			
17. Existe formação profissional para todos os funcionários de acordo com a legislação existente?	X			Dentro das disponibilidades empresa
18. São cumpridas as regras legais sobre higiene segurança e saúde no local de trabalho? 19.	X			
20. Todos os documentos em circulação na empresa são: 20.1. Numerados tipograficamente? 21. Provêm de programas certificados?	X X			Exceto notas de encomenda
22. Quem prepara o relatório de gestão: 22.1. A Administração? 22.2. O TOC? 23. Outras entidades?	X			

Descrição do procedimento contabilístico e/ou medida de controlo interno	Sim	Não	Não aplicável	Observações
24. São cumpridos os prazos de entrega das declarações fiscais e para fiscais? 24.1. IVA? 24.2. IRC? 24.3. IES? 24.4. Retenções IRS e IRC? 24.5. Segurança Social? 24.6. Outras obrigações?	X X X X X X X			
25. São cumpridos os prazos legais para disponibilização e aprovação do relatório e contas anuais?	X			
26. Que informação é prestada aos acionistas: 26.1. A obrigatória nos termos C.S.C? 26.2. Informação financeira intercalar? 26.2.1. Se Sim, com que periodicidade? 26.3. Relatórios ambientais? 26.4. Outra informação?	X X  X		X	Mensal  Comparação de vendas e tipos de produtos vendidos.
27. A filosofia da gestão é: 27.1. Estilo operacional? 27.2. Estilo conservador? 27.3. Estilo agressivo?	X			
28. Em geral, existe preocupação com o princípio da segregação de funções?	X			Limitada pela dimensão da empresa
29. A cobertura de seguros é revista anualmente?	X			

## Questionário de Avaliação de Ambiente de Controlo

Descrição do procedimento contabilístico e/ou medida de controlo interno	Sim	Não	Não aplicável	Observações
1. Integridade e Valores Éticos: 1.1. Aparenta haver integridade suficiente por parte da Administração e funcionários? 1.2. Aparenta a Administração concordar com o conceito que a ética compensa e que o comportamento ético é um bom negócio? 1.3. Os valores éticos não são apenas comunicados, mas acompanhados de orientação específica em relação ao certo e ao errado? 1.4. Existe um código de ética na empresa?	X  X   	   X X		
2. Compromisso com a competência: 2.1. A Administração especificou o nível de competência necessário para determinadas tarefas e traduziu por escrito os níveis desejados de competência exigidos em conhecimento e perícia? 2.2. Existe evidência que indique que os empregados aparentam ter o conhecimento e perícia exigidos?	X  X			   Não por escrito
3. Filosofia e estilo de atuação da gerência: 3.1. Os riscos de negócio são adequadamente monitorizados? 3.2. A Administração está disposta a correr níveis baixos de risco de negócio? 3.3. A Administração tem como uma das prioridades o controlo interno? 3.4. A administração tenta reduzir o risco de distorções?	X  X  X X			   Principalmente no controlo de dívidas.
4. Estrutura organizacional: 4.1. As linhas de autoridade e responsabilidade da organização estão claramente definidas e estabelecidas as linhas apropriadas de comunicação? 4.2. As políticas e procedimentos de transações estão claramente definidas e são estritamente seguidas? 4.3. A organização está estruturada dada a dimensão e complexidade? 4.4. A Administração está ativamente envolvida na supervisão do processo de informação?	X  X  X X			   Principalmente nas vendas. De acordo com a sua pequena dimensão
5. Atribuição de autoridade e responsabilidade: 5.1. Foram estabelecidas políticas apropriadas e práticas aceitáveis em caso de conflitos de interesse e códigos de conduta e foram comunicadas aos empregados? 5.2. Existe uma clara atribuição de responsabilidade e delegação de autoridade para objetivos, funções operacionais e requisitos regulamentares? 5.3. As tarefas e responsabilidades dos empregados estão claramente definidas? 5.4. A documentação do sistema informático indica claramente os procedimentos para autorizar transações e para aprovar alterações ao sistema? 5.5. As políticas e procedimentos de processamento de dados estão adequadamente documentadas?	  X  X  X	 X    X		   Definidas mas não claramente
6. Política e procedimentos relativos ao pessoal: 6.1. Os empregados percebem as suas funções e os procedimentos aplicáveis ao trabalho? 6.2. Os empregados têm a experiência necessária para o desempenho das suas tarefas? 6.3. A organização fornece formação necessária ao pessoal? 6.4. Existe uma adequada segregação de funções?	X  X  X X			   Limitada pela dimensão da empresa

<b>Descrição do procedimento contabilístico e/ou medida de controlo interno</b>	<b>Sim</b>	<b>Não</b>	<b>Não aplicável</b>	<b>Observações</b>
7. Participação do conselho de Administração e órgão de fiscalização: 7.1. A Administração tem conhecimento suficiente, experiência na indústria e tempo para desempenhar as suas funções? 7.2. Existem Administradores não executivos?  7.3. Frequência e oportunidade com que o conselho reúne com o departamento da contabilidade e auditor externo?  7.4. A Administração faz adequada supervisão e toma as medidas necessárias?	 X X   X			 1 Administrador Contabilidade: Diariamente - assuntos correntes. Mensalmente- resultados. Auditor: 4 ou 5 vezes ano.

### Área Coberta: Avaliação e Gestão de Risco

Descrição do procedimento contabilístico e/ou medida de controlo interno	Sim	Não	Não aplicável	Observações
1. A Administração tem um plano estratégico para toda a organização?	X			
2. A Administração identifica todos os objetivos operacionais e de controlo para toda a organização?	X			
3. A Administração promove as ordenadas, economicidade, eficiência e eficácia para produzir produtos de qualidade e serviços compatíveis com a sua missão?	X			
4. A Administração assegura que o acesso aos arquivos eletrónicos é restrito a pessoas autorizadas permitindo a salvaguarda dos recursos contra perda, desvio, desperdício ou fraude?	X			
5. A administração estabelece a estratégia e os objetivos a fim de alcançar um ponto de equilíbrio entre as metas de crescimento e o retorno?	X			Principalmente na análise de investimentos.
6. A Administração identifica todos os riscos associados, quer internos quer externos a cada objetivo?	X			Principalmente nas vendas para o estrangeiro (África).
7. A Avaliação de cada risco é avaliada em termos de impacto e probabilidade de ocorrência e quantificado?	X			
8. A Administração perante a informação recolhida opta por reduzir, partilhar, evitar ou assumir determinado risco, de acordo com o seu apetite ao risco?	X			Evitar: recorrendo a seguros de crédito e pagamentos confirmados.
9. A Administração mantém a sua análise e interpretação da informação sobre a avaliação do risco para suportar as suas decisões de gestão do risco?	X			
10. A Administração monitoriza qualquer mudança para assegurar que cada risco continua a ser gerido?	X			
11. A administração informa os funcionários responsáveis sobre qualquer proposta de alteração que necessite de ser implementada?	X			
12. A Administração adota uma visão de portfólio em relação a todos os riscos individuais para determinar se o seu perfil de risco residual é compatível com o seu apetite ao risco?				

## Questionário de Avaliação Informação e Comunicação

Descrição do procedimento contabilístico e/ou medida de controlo interno	Sim	Não	Não aplicável	Observações
1. A Administração reconhece a importância da informação para o sucesso da organização?	X			
2. Ao registar a informação relacionada com planos estratégicos, orçamentos e políticas executivas a Administração cria uma história organizacional que pode servir para ações subsequentes e decisões futuras?	X			
3. A documentação de políticas e procedimentos é fundamental para as operações diárias da empresa.	X			
3.1. O ciclo de vida das transações é registado durante todas as fases do processamento até à sua classificação final em registos resumo?	X			
3.2. Esta documentação estabelece o quadro fundamental e os processos que todos os funcionários utilizam para fazer o seu trabalho?	X			
4. A Administração assegura que as linhas de comunicação são suficiente para atender as necessidades dos emissores e recetores de informação?	X			
4.1. Cabe aos canais de comunicação assegurar que o pessoal é capaz de comunicar informações baseadas em riscos por todas as unidades operacionais e seus superiores?	X			
4.2. Os canais de comunicação são abertos, clientes e fornecedores podem fornecer informações significativas em relação à evolução ou preferências do cliente?	X			Exemplo: fatura eletrónica.
4.3. Os canais de comunicação são abertos a partes interessadas, agentes, reguladores, analistas financeiros, disponibiliza informações pertinentes às respetivas necessidades?	X			Exemplo: cartão a partir da empresa das contas bancárias, recebimentos, transferências, etc.
5. Política e procedimentos relativos ao pessoal:				
5.1. Os empregados percebem as suas funções e os procedimentos aplicáveis ao trabalho?	X			
5.2. Os empregados têm a experiência necessária para o desempenho das suas tarefas?	X			
5.3. A organização fornece formação necessária ao pessoal?	X			
5.4. Existe uma adequada segregação de funções?	X			Admissão de pessoal já qualificado e formação nas áreas convenientes.  Limitada à dimensão da empresa



## Questionário de Avaliação Atividades de Controlo e Monitoramento

Descrição do procedimento contabilístico e/ou medida de controlo interno	Sim	Não	Não aplicável	Observações
1. As atividades de controlo ocorrem em todos os níveis da organização?	X			
2. A administração reconhece que as atividades de controlo são ferramentas que ajudam a identificar, prevenir ou reduzir os riscos?	X			
3. O custo da atividade de controlo não excede o custo que seria incorrido se a mesma não existisse?		X		
4. A empresa utiliza controlos preventivos e detetivos nas suas atividades de controlo?	X			
5. O monitoramento contínuo decorre no decurso das atividades de administração?	X			
6. O monitoramento também ocorre através de atividades independentes?	X			

### Área Coberta: Sistemas de Informação Controlos Gerais

Descrição do procedimento contabilístico e/ou medida de controlo interno	Sim	Não	Não aplicável	Observações
1. O responsável pelos SI faz parte da gestão?	X			
2. O responsável pelos SI tem experiência e conhecimentos técnicos adequados em relação ao tipo de sistema utilizado?	X			
3. A pessoa encarregue do apoio técnico exerce funções de utilizador das aplicações informáticas?				
4. Existe um planeamento de médio prazo formal e escrito para os sistemas de informação? 4.1. As aplicações a serem utilizadas? 4.2. Os custos e orçamentos utilizados? 4.3. Os prazos a cumprir? 4.4. Os recursos a atribuir?		X X X X X		
5. As ameaças e vulnerabilidades dos SI são identificados e avaliados? 5.1. O local onde se encontra o CPD é adequado em termos de segurança? 5.2. O equipamento informático está disposto de forma a permitir uma ventilação e refrigeração adequadas? 5.3. Os equipamentos críticos estão protegidos por fontes de energia temporárias? 5.4. Os equipamentos de energia alternativa estão cobertos por contratos de manutenção e são regularmente inspecionados?	X  X  X  X	    X		
6. Os utilizadores têm apenas o acesso necessário para executar as suas tarefas?	X			
7. O acesso a recursos sensíveis é apenas limitado a um grupo muito restrito?	X			
8. Existe uma relação custo/benefício com a implementação e manutenção dos controlos de proteção?			X	
9. Existem controlos adequados que impeçam o acesso aos recursos informáticos de pessoal não autorizado? 9.1. Físicos 9.2. Lógicos	  X	  X		
10. As aplicações informáticas são adquiridas a fornecedores certificados e com reputação na área funcional onde vão ser aplicadas?	X			
11. As atualizações são previamente testadas antes de entrarem em funcionamento?	X			
12. As decisões sobre manter, melhorar ou substituir um SI vão ao encontro das necessidades do negócio sem negligenciar os custos daí decorrentes?	X			
13. Existe controlo de livrarias de software que asseguram uma cópia da versão oficialmente aprovada e um registo histórico das versões anteriores?	X			
14. Existe restrição do acesso ao software do sistema?	X			
15. Existe uma adequada segregação de funções? 15.1. Inserção e verificação dos dados é efetuada pela mesma pessoa? 15.2. Inserção de dados e reconciliação com o output? 15.3. Inserção de dados e autorização de supervisão?		  X X X		
16. Estão definidos planos e procedimentos para recuperação do SI em caso de desastre?	X			
17. O sistema operativo está configurado de forma a prevenir e evitar que o software e os controlos das aplicações sejam contornados?	X			

<b>Descrição do procedimento contabilístico e/ou medida de controlo interno</b>	<b>Sim</b>	<b>Não</b>	<b>Não aplicável</b>	<b>Observações</b>
18. Existe a utilização de computadores ou robôs para automatizar processos de produção?	X			
19. Os backups são criados com uma periodicidade adequados evitando a interrupção do serviço se os ficheiros atuais sofrerem dano?	X			
20. As instalações que guardam os backups são geograficamente afastadas das instalações dos sistemas e estão protegidas por controlos ambientais e de acesso físico?	X			
21. As instalações estão equipadas com UPS e/ ou geradores de recurso permitindo os sistemas possam ser desligados adequadamente?	X			
22. Apenas os funcionários autorizados têm acesso à internet?	X			
23. Estão documentadas e atualizadas políticas e procedimentos que regulam o funcionamento e utilização do correio eletrónico?		X		
24. O correio eletrónico contém equipamento de backup e restauro das mensagens enviadas e recebidas?		X		
25. O conteúdo e estrutura do portal Web têm por base o modelo do negócio da entidade?				
26. Existem controlos adequados para assegurar que as alterações efetuadas no portal Web são aprovadas e instaladas de forma controlada?				
27. Os mecanismos de segurança de todos os SI estão ativos e em pleno funcionamento?	X			
28. Foi instalado software antivírus e está atualizado?	X			
29. Estão implementados controlos de segurança físicos e lógicos adequados à proteção dos utilizadores e da informação?		X		
30. Foram implementados controlos adequados para a deteção de acessos não autorizados?		X		
31. As passwords são alteradas com regularidade?	X			Dependendo das áreas.
32. As passwords são uma conjugação de letras números e outros caracteres de tamanho igual ou superiores a seis?		X		

## Área Coberta: Sistemas de Informação Controlos Aplicacionais

Descrição do procedimento contabilístico e/ou medida de controlo interno	Sim	Não	Não aplicável	Observações
1. Só têm acesso às aplicações e funcionalidades os utilizadores autorizados? 1.1. A aplicação identifica os utilizadores? 1.2. A cada utilizador foi atribuído um perfil? 1.3. Os perfis só permitem ao utilizador executar as ações necessárias à realização do seu trabalho?	X X X X			
2. As ações efetuadas pelos utilizadores estão limitadas e são registadas? 2.1. A única forma de aceder aos dados é através da própria aplicação? 2.2. A aplicação regista todos os acessos efetuados pelos utilizadores bem como as atividades que realizaram? 2.3. As tentativas de acesso não autorizadas são identificadas e investigadas?	X  X	X	X	
3. Todas as aplicações têm um responsável? 3.1. Foram definidos os níveis de manutenção e assistência necessários para a aplicação?	X	X		
4. Os custos de funcionamento das aplicações são registados e a parte correspondente a cada aplicação é identificada?		X		
5. A documentação das aplicações é mantida num suporte de fácil acesso e consulta para os utilizadores?	X			
6. Está devidamente definido quem tem acesso às funcionalidades para inserção de dados?	X			
7. Os dados antes de serem introduzidos passam por um processo de verificação e autorização?	X			Alguns não. São recolhidos por exemplo dos equipamentos de pesagem.
8. Existem procedimentos para deteção análise e correção de erros de input?	X			
9. A aplicação permite a introdução de valores que em termos lógicos são absurdos?				Provavelmente
10. A aplicação permite a introdução de dados que ultrapassem limites reais sem autorização superior?		X		
11. Estão documentadas e atualizadas políticas e procedimentos que regulam o processamento das transações?		X		
12. As aplicações emitem listagens de controlo dos resultados dos processamentos efetuados?	X			
13. Os erros detetados durante o processamento são analisados, corrigidos e as transações reprocessadas?	X			
14. Antes e após a realização de processamentos que consomem elevados recursos são verificados os recursos disponíveis?			X	
15. São efetuadas seguranças antes e após a realização do processamento do fecho do mês ou do ano?	X			
16. Regularmente é verificada a coerência e consistência dos dados mantidos no sistema e processados pelas aplicações, bem como os dados resultado dos processamentos?	X			
17. Existem políticas e procedimentos instituídos que regulam a utilização dos equipamentos de comunicação para a transmissão de informações?	X			

<b>Descrição do procedimento contabilístico e/ou medida de controlo interno</b>	<b>Sim</b>	<b>Não</b>	<b>Não aplicável</b>	<b>Observações</b>
18. As comunicações estão protegidas por meios adequados: 18.1. Firewalls? 18.2. Proxys? 18.3. Encriptação? 18.4. Outros?	X	X X X		
19. É reconhecida pela gestão a capacidade de obtenção de informação estatística, histórica e de tendências, com base na informação permanente?	X			
20. Os acessos aos dados permanentes são controlados?	X			
21. Existem processos para a deteção e correção de erros de output?	X			
22. São tomadas as medidas adequadas para que a informação apenas chegue ao destinatário e nos prazos adequados?	X			
23. Os relatórios são arquivados ou destruídos quando deixam de ter utilidade para os utilizadores ou entidade?	X			

## Área Coberta: Meios Financeiros Líquidos

Descrição do procedimento contabilístico e/ou medida de controlo interno	Sim	Não	Não aplicável	Observações
1. Todas as contas bancárias estão em nome da empresa e autorizadas pela Administração?	X			
2. O empregado que abre o correio é diferente do caixa e do que controla as contas correntes?	X			
3. O empregado que abre o correio cruza de imediato os cheques e elabora uma lista dos valores recebidos?		X		
4. A lista referida em 2 é verificada por outra pessoa relativamente aos valores contabilizados?				Não é elaborada lista.
5. Há controlos específicos sobre cheques pré-datados?	X			
6. Os valores recebidos são diária e integralmente depositados nos bancos por um empregado não pertencente à tesouraria ou à contabilidade?	X			
7. Há controlos específicos sobre os cheques de clientes devolvidos pelos bancos?	X			
8. Os empregados que efetuam registos nas contas correntes de clientes têm acesso aos valores recebidos ou à secção de tesouraria?		X		
9. Os empregados da tesouraria têm acesso às contas correntes de clientes?	X			
10. Os recibos por utilizar estão sob controlo?			X	
11. Faz-se periodicamente uma contagem dos recibos já emitidos em carteira?				Os recibos são emitidos e enviados aos clientes quando estes pagam.
12. Os empregados que manuseiam valores, sobretudo cobradores e os que se deslocam aos bancos, estão seguros contra risco de roubo?		X		
13. Existe algum controlo sobre pagamentos por conta?	X			
14. Os recibos anulados são devidamente inutilizados?			X	
15. A caixa funciona em fundo fixo?		X		
16. A empresa recebe valores através de cobradores?	X			Através de empregados vendedores/ cobradores
17. Elabora-se diariamente uma folha de cobrança do qual constam os recibos para entregar ao cliente após recebimento?	X			
18. Os cobradores prestam contas das suas cobranças no final do dia ou na manhã seguinte, entregando os valores recebidos na tesouraria?	X			
19. Efetuam-se inspeções de surpresa ao fundo de caixa?		X		
20. Os cheques são assinados por duas pessoas e na presença dos respetivos documentos de suporte previamente conferidos?	X			
21. Obtém-se uma cópia de todos os cheques emitidos?	X			Livros com duplicado.
22. Após os cheques serem assinados e cruzados põe-se o carimbo “pago” nos documentos de suporte?	X			Inscribe-se o nº do cheque e o banco.

<b>Descrição do procedimento contabilístico e/ou medida de controlo interno</b>	<b>Sim</b>	<b>Não</b>	<b>Não aplicável</b>	<b>Observações</b>
23. São assinados cheques em branco ou ao portador?		X		
24. Os cheques depois de assinados são enviados diretamente para o correio sem voltarem às pessoas que os elaboraram ou que conferiram ou aprovaram os respetivos documentos de suporte?	X			
25. As reconciliações bancárias são feitas mensalmente?	X			
26. As reconciliações bancárias são feitas por algum empregado que assine cheques ou que manuseie numerário?		X		
27. Os itens que apareçam nas reconciliações por um prazo de tempo anormal são objeto de adequada investigação?	X			
28. As reconciliações bancárias são aprovadas por um empregado responsável?	X			

## Área Coberta: Compras de Bens e de Serviços e Dívidas a Pagar

Descrição do procedimento contabilístico e/ou medida de controlo interno	Sim	Não	Não aplicável	Obs.
1. A secção de compras está devidamente segregada das secções: 1.1. Contabilidade? 1.2. Armazém? 1.3. Produção?	X	X X		
2. As compras são apenas efetuadas a fornecedores que estejam incluídos numa lista devidamente aprovada?	X			Embora sejam analisados novos potenciais fornecedores.
3. Fazem-se consultas periódicas no mercado a fim de se detetarem novos fornecedores e outros credores de bens, mercadorias, materiais e serviços que ofereçam melhores condições de preço, qualidade, prazo, descontos, etc.?	X			Sim, embora sem periodicidade definida.
4. Todas as compras são feitas através de ordens de compra aprovadas e devidamente suportadas em requisições ou mapas de produção?	X			Há exceções.
5. As compras obedecem a um plano anualmente definido?		X		
6. Existe um planeamento integrado entre as compras e a produção?		X		Embora sem plano, existe um relacionamento.
7. Para as compras (de inventários, ativos fixos tangíveis ou serviços) que excedam determinadas quantias obtêm-se vários orçamentos ou fazem-se consultas públicas ao mercado?	X			Coexistem as duas situações.
8. Existe algum relatório escrito, ainda que breve, das razões que levaram a optar por um fornecedor em detrimento de outro?	X			Nomeadamente ao fornecedor preterido
9. Existe algum registo, contabilístico ou extra contabilístico, relativo às encomendas lançadas e ainda não satisfeitas assim como os compromissos de compra (sejam de inventários, investimentos ou serviços)?	X			Registo extra-contabilístico
10. Existe alguma política sobre as consequências resultantes da eventual deteção de situações relativas a empregados que recebam “luvas” dos fornecedores?		X		
11. A empresa garante a segurança sanitária das matérias-primas obtidas?	X			
12. O boletim sanitário é emitido e assinado pelo médico veterinário responsável pela segurança sanitária do animal?	X			
13. Existe um local onde são rececionados quantitativamente os bens com base numa cópia da ordem de compra?		X		São rececionados em vários locais
14. Procede-se à receção qualitativa dos bens?	X			
15. Para cada um dos artigos rececionados, emite-se uma guia de receção ou de entrada?		X		Assinatura do funcionário recetor no documento que os acompanha, guia de remessa ou fatura.
16. As faturas dos fornecedores são encaminhadas para a secção da contabilidade?	X			
17. Existe um registo de controlo das faturas dos fornecedores?	X			
18. As faturas dos fornecedores são objeto de apropriada conferência com base em todos os documentos de suporte (ordem de compra, guia de remessa do fornecedor, guia de receção e guia de entrada em armazém)?	X			



<b>Descrição do procedimento contabilístico e/ou medida de controlo interno</b>	<b>Sim</b>	<b>Não</b>	<b>Não aplicável</b>	<b>Obs.</b>
19. Existe controlo apropriado, contabilístico ou não, sobre: 19.1. Entregas parciais dos fornecedores? 19.2. Mercadorias recebidas e não faturadas? 19.3. Mercadorias em trânsito? 19.4. Faturas em receção e conferência? 19.5. Adiantamentos a fornecedores? 19.6. Descontos obtidos? 19.7. Devoluções a fornecedores? 19.8. Cópias adicionais (duplicados) de faturas dos fornecedores? 19.9. Despesas de compra (transporte, seguro, alfândega)?	X X X  X X X X  X	X		
20. Os saldos das contas de fornecedores de países terceiros são controlados nas respetivas divisas?			X	
21. Obtém-se um balancete mensal das diversas contas de fornecedores e compara-se os seus saldos com os das respetivas contas de razão?		X		Conferência não é efetuada mensalmente ( 3 a 4 meses ano)
22. Responde-se com prontidão aos pedidos de confirmação de saldos enviados pelos fornecedores?	X			
23. Existe um registo de títulos a pagar, sendo o seu total confrontado mensalmente com a respetiva conta de Razão?			X	
24. Existe a prática de confrontar periodicamente os registos contabilísticos com saldos solicitados aos fornecedores? 24.1. Se sim, com que periodicidade?  24.2. Se sim, quem procede à reconciliação dos saldos?	X   			Por amostragem inserido na revisão de contas.  TOC
25. Existem compras a entidades com as quais se estabelece algum tipo de relações especiais? 25.1. Se sim, são praticadas condições normais de mercado- preço e condições de pagamento?  25.2. Se são praticadas condições especiais, é feito o apuramento do impacto?	X X  		X	Utiliza-se a cotação da bolsa da carne. Exemplo: anexo V e VI.
26. A empresa concentra as suas aquisições a um número restrito de fornecedores?	X			

## Área Coberta: Produção de Bens e Inventários

Descrição do procedimento contabilístico e/ou medida de controlo interno	Sim	Não	Não aplicável	Observações
1. Existe o sistema de inventário permanente?	X			Embora para produtos fabricados é um inventário permanente mensal.
2. O responsável pelo ficheiro de quantidades é simultaneamente o fiel de armazém?		X		Embora nalgumas situações como matérias subsidiárias e embalagens sim.
3. O acesso às existências no armazém está limitado apenas a pessoas autorizadas?		X		
4. O armazém apresenta as condições necessárias para acondicionar as existências evitando a sua deterioração?	X			
5. O responsável do armazém efetua, periodicamente comparações com as entradas e saídas de existências?	X			Embora exista mais que 1 armazém.
6. Existe um local para as entradas de mercadorias, matérias-primas, subsidiárias ou de consumo procedentes do exterior da empresa, acompanhadas da guia de receção?		X		Mais do que um local.
7. Existe um local para produtos acabados, procedentes da fábrica, acompanhados da guia correspondente à ordem de produção acabada?				Mais do que um local. Depende do tipo de produtos acabado.
8. É exigido ao responsável do armazém que emita informações periódicas acerca de mercadorias e produtos obsoletos, não utilizáveis com pouco movimento ou deteriorados?	X			
9. A autorização para retirar existências danificadas, obsoletas e não utilizáveis é dada por pessoa diferente do responsável do armazém?	X			
10. A imparidade dos inventários é calculada de acordo com o referido no procedimento oito?			X	
11. Os inventários estão adequadamente ordenados, de forma a facilitar o manuseamento, contagem e localização dos diversos itens?	X			
12. Mantêm-se registos de inventários que incluem importâncias, quantidades e preços? 12.1. Comprovam-se periodicamente com as contagens de controlo?	X X			
13. O registo é efetuado por pessoas diferente das que têm a seu cargo o armazém?		X		
14. As contagens físicas são efetuadas ciclicamente ou apenas no final do ano?				Ciclicamente

Descrição do procedimento contabilístico e/ou medida de controlo interno	Sim	Não	Não aplicável	Observações
15. Existem informações escritas sobre a forma de efetuar as contagens, nomeadamente: 15.1. Datas e locais? 15.2. Itens a ser contados? 15.3. Constituição das equipas? 15.4. “Corte de operações”? 15.5. Conferência das listas valorizadas?		X X X X		Existem informações, mas não escritas.
16. As diferenças entre os resultados provenientes das contagens e os respetivos registos são adequadamente investigadas?	X			
17. Os eventuais ajustamentos aos resultados provenientes das contagens, são aprovadas por um empregado responsável?	X			
18. Os inventários estão seguros contra roubo, incêndio, inundações, por um valor adequado e periodicamente revisto?		X		
19. Há algum registo relativo ao controlo de inventários enviados à consignação ou, por qualquer motivo, em poder de terceiros?			X	
20. O planeamento da produção é efetuado com base: 20.1. Na previsão de vendas? 20.2. Nos stocks em armazém?	X X			Sim em ambas as situações.
21. A empresa respeita a norma do MAP para abate de suínos e a portaria 711 de 1/11/95? 21.1. Instalação e equipamentos relacionados com a técnica de inspeção “ante-mortem” e “post- Mortem”? 21.2. Anexos da sala de matança? 21.3. Secção de subprodutos? 21.4. Instalações frigoríficas? 21.5. Industrialização de produtos? 21.6. Higiene do ambiente da inspeção, instalações frigoríficas e industrialização de produtos? 21.7. Inspeção “ante-mortem” e “post-mortem”?	X X X X X X X X			Verifica-se a presença do inspetor sanitário na altura da matança e receção de matérias-primas (carne).
22. Os programas de produção são cumpridos?	X			
23. Se os programas de produção não forem cumpridos, analisam-se as causas e informa-se o responsável para tomar decisões?	X			
24. Existe controlo individualizado sobre produtos e trabalhos em curso?	X			Existe para o presunto.
25. Existem informações acerca da produtividade? E são avaliadas?		X		
26. Existe contabilidade de custos? 26.1. Em sistema monista? 26.2. Em sistema dualista?		X		
27. Como se faz o controlo com a contabilidade financeira?			X	
28. No caso de existirem custos padrões, são os mesmos revistos periodicamente e reformulados, se necessário?	X			Há custos industrializados de produtos fabricados que são revistos periodicamente, anexo VII.
29. Como é efetuada a mensuração dos inventários? 29.1. Custo de aquisição ou produção? 29.2. Valor realizável líquido? 29.3. Dos anteriores o mais baixo?	X		X X	

Descrição do procedimento contabilístico e/ou medida de controlo interno	Sim	Não	Não aplicável	Observações
30. Na mensuração dos inventários existe informações escritas sobre a forma de fazer a imputação dos custos comuns?		X		
31. Na mensuração dos inventários de custos comuns a vários produtos os critérios de repartição utilizados são: 31.1. Mão-de-obra direta? 31.2. Horas máquina? 31.3. Volume de vendas? 31.4. Outro critério?	X X		X X	
32. Existe capitalização de juros nos inventários?		X		
33. A capitalização respeita o estabelecido na NCRF nº 10?			X	
34. Qual o método de custeio utilizado para as saídas dos inventários: 34.1. Identificação específica? 34.2. FIFO? 34.3. CMP? 34.4. Outro?	X			
35. Como é calculado o preço de venda dos produtos: 35.1. Margem s/ preço de custo? 35.2. Margem s/preço de custo mais custos distribuição? 35.3. Preços da concorrência? 35.4. Cotação da bolsa de valores? 35.5. Ponderação de todos os critérios anteriores? 35.6. Outros?	X			
36. Existem planos de manutenção e assistência ao equipamento fabril?	X			
37. Existem planos de contingência e de segurança na área da produção?	X			
38. Existem equipamentos que não estão a funcionar? E são necessários?		X		
39. O tratamento de resíduos é efetuado de acordo com a lei?	X			
40. Os produtos são inspecionados ensaiados e identificados de acordo com um plano de qualidade?	X			
41. É efetuado durante a fabricação, a inspeção de características, que não possam ser comprovadas na inspeção final?	X			Anexo VII e VIII
42. São mantidos registos em que conste a informação das inspeções efetuadas no processo relativos a produtos inspecionados: 42.1. Amostra analisada? 42.2. Tipo inspeção praticado? 42.3. Resultados?	X			.
43. Os produtos acabados são submetidos a inspeção e ensaios finais de acordo com documentação ou requerimentos específicos?		X		Embora sejam analisados periodicament e e sempre que solicitado.
44. Existe um sistema de identificação do produto acabado? 44.1. Por ordem? 44.2. Lote de fabrico? 44.3. Data de produção? 44.4. Sobre o próprio produto? 44.5. Sobre a embalagem?	X	X  X X X		Anexo IX e X

## Área Coberta: Ativos Fixos Tangíveis e Intangíveis

Descrição do procedimento contabilístico e/ou medida de controlo interno	Sim	Não	Não aplicável	Observações
1. Existe uma política relativa à aprovação de compras de bens para os ativos fixos tangíveis com base num orçamento de investimentos devidamente aprovado?	X			Na conjuntura atual o orçamento para investimentos é nulo.
2. Está definida a política que diferencie os gastos capitalizáveis dos não capitalizáveis, incluindo grandes reparações?	X			
3. Existe um ficheiro individual dos bens de acordo com o art.º 51 CIVA?	X			Exemplo no anexo XI.
4. Os valores totais do ficheiro (custos e depreciações/imparidades acumuladas) são periodicamente conferidos com os saldos das correspondentes contas de razão?	X			
5. Estão definidos os procedimentos a seguir relativamente a bens totalmente depreciados mas ainda em serviço?		X		
6. Estão definidos os procedimentos a seguir relativamente a bens transferidos, fora de serviço, abatidos?	X			Em princípio passa pela sua venda nem que seja para a sucata.
7. Estão definidos os procedimentos a seguir relativamente a trabalhos para a própria empresa?			X	
8. Quando o investimento em curso é dado por concluído procede-se à transferência para a respetiva conta do ativo fixo tangível?	X			
9. Existe algum controlo sobre as pequenas ferramentas, utensílios e similares?		X		
10. Está claramente definida a política de depreciação face à vida útil estimada?		X		
11. Ou segue-se taxativamente o critério fiscal?	X			
12. As depreciações são classificadas por duodécimos?		X		
13. Os bens do ativo estão seguros contra roubo, inundação, incêndio por valores adequados e periodicamente revistos?		X		
14. Fazem-se inspeções físicas periódicas dos bens do ativo fixo tangível em serviço e comparam-se os resultados obtidos com os dados do ficheiro?		X		
15. Os ativos fixos em regime de locação financeira estão registados no imobilizado da empresa pelo menor dos valores entre o justo valor e o valor presente?			X	
16. Encontram-se apenas contabilizados os ativos fixos tangíveis e intangíveis que são propriedade da empresa e contribuem para a obtenção de rendimentos?	X			

## Área Coberta: Vendas, Prestações de Serviços e Dívidas a Receber

Descrição do procedimento contabilístico e/ou medida de controlo interno	Sim	Não	Não aplicável	Observações
1. As políticas e procedimentos de vendas a crédito no que concerne nomeadamente valores mínimos, limites de crédito, condições de venda, descontos estão devidamente definidos e por escrito?	X			Nem sempre por escrito.
2. Mantem-se uma ficha individual para cada cliente, com a anotação do limite de crédito?				O limite de crédito só existe para alguns clientes (duvidosos).
3. As notas de encomenda dos clientes são sujeitas a aprovação antes de serem satisfeitas: 3.1. Pela direção comercial relativamente a prazos e disponibilidade dos bens? 3.2. Pela direção financeira relativamente ao risco de concessão do crédito?	X			
4. As expedições só são efetuadas com base em requisição da secção de faturação?	X			
5. Os empregados encarregados da expedição têm acesso ao armazém e vice-versa?	X			Sim ao armazém de produtos acabados.
6. As pessoas que elaboram as faturas têm acesso às contas correntes dos clientes ou ao armazém da expedição?				As C/C sim ao armazém não.
7. As faturas antes de serem enviadas pelo correio aos clientes são conferidas por uma pessoa diferente de quem as elaborou?				As faturas acompanham a mercadoria.
8. Existe controlo contabilístico sobre: 8.1. Mercadorias enviadas à consignação? 8.2. Adiantamentos de clientes? 8.3. Devoluções de vendas?	X X		X	
9. As notas de crédito são conferidas e aprovadas por empregado responsável?	X			
10. Existem tabelas de preços autorizadas?	X			
11. Obtém-se um balancete mensal das diversas contas de clientes e comparam-se com os saldos das respetivas contas de razão?				O razão traduz sempre as contas dos clientes.
12. As quantidades a expedir são conferidas por outra pessoa, contra a guia de remessa, antes de se proceder à expedição?	X			Normalmente o distribuidor que também carrega a mercadoria na viatura.
13. Elabora-se mensalmente um balancete por antiguidade de saldos com base na política de concessão de crédito em vigor na empresa? E procede-se à sua análise?				Analisam-se frequentemente os créditos e atende-se especialmente aos mais antigos.

<b>Descrição do procedimento contabilístico e/ou medida de controlo interno</b>	<b>Sim</b>	<b>Não</b>	<b>Não aplicável</b>	<b>Observações</b>
14. A imparidade em dívidas a receber de clientes é calculada: 14.1. De acordo com o procedimento anterior? 14.2. Ou segue-se taxativamente o critério fiscal?	X			E também com o critério fiscal.
15. Existem registos de títulos a receber, em carteira, à cobrança ou descontados? 15.1. Os seus totais são controlados com as respetivas contas de razão?			X	
16. Existe controlo, por datas de vencimento, das responsabilidades contingentes em cada banco relativamente aos títulos descontados?			X	
17. Periodicamente, um empregado responsável envia pedidos de confirmação de saldos aos clientes?	X			Só a pedido do ROC ou para análise de qualquer situação específica.
18. As prestações de serviço são autorizadas por empregado responsável antes de serem efetuadas?	X			
19. Existem vendas a entidades com as quais se estabelece algum tipo de relações especiais? 19.1. Se sim, são praticadas condições normais de mercado-preço e condições de pagamento?			X	
20. Se são praticadas condições especiais, é feito o apuramento do impacto?			X	
21. A empresa concentra as suas vendas a um número restrito de clientes?		X		

## Área Coberta: Acréscimos, Diferimentos e Impostos Diferidos

Descrição do procedimento contabilístico e/ou medida de controlo interno	Sim	Não	Não aplicável	Observações
1. A empresa considera gastos do período o proporcional de pagamentos já efetuados, mas referentes ao período seguinte, nomeadamente seguros, rendas, etc.?	X			
2. A empresa considera réditos do período, receitas recebidas antecipadamente que digam respeito a períodos seguintes?		X		
3. A empresa reconhece os réditos do período mesmo sem documentação vinculativa?	X			Existindo sempre alguma documentação de suporte.
4. A empresa reconhece os gastos do período mesmo sem documentação vinculativa?		X		Só com documentação .
5. Todas as informações adequadas sobre acréscimos e rendimentos são divulgadas no anexo?	X			
6. São reconhecidos ativos e passivos por impostos diferidos?	X			
7. Os ativos por impostos diferidos só são contabilizados na empresa quando exista razoável certeza que a quantia venha a ser recuperada?	X			

## Área Coberta: Provisões, Imparidades e Empréstimos Obtidos

Descrição do procedimento contabilístico e/ou medida de controlo interno	Sim	Não	Não aplicável	Observações
1. A empresa regista as responsabilidades que à data do balanço sejam de ocorrência provável?	X			
2. Os saldos da conta provisões são adequados?	X			
3. As informações pertinentes estão divulgadas no anexo?	X			
4. Os custos dos empréstimos obtidos são considerados gastos do exercício?	X			Tendo em conta o princípio da especialização.
5. Os custos dos empréstimos obtidos só não são considerados gasto do exercício se forem capitalizáveis de acordo com a NCRF10?			X	
6. É feita uma adequada distinção entre passivo corrente e passivo não corrente?	X			
7. Quais os critérios valorimétricos adotados no reconhecimento dos empréstimos?				Valor em dívida.
8. Quem promove a estimativa de perda potencial passível de ser provisionada?				Administração e TOC
9. Quais as situações normalmente objeto de provisões? Para cada uma dessas situações, quais as fontes de informação que suportam as estimativas?				Clientes em mora- Balancete de clientes. Contencioso-processos judiciais.



## Área Coberta: Capital Próprio

Descrição do procedimento contabilístico e/ou medida de controlo interno	Sim	Não	Não aplicável	Observações
1. O capital da empresa encontra-se totalmente realizado?	X			
2. A empresa cumpre o artº35º CSC?	X			
3. A empresa detém mais de 10% em ações próprias?		X		
4. Estão suspensos os direitos inerentes às ações próprias exceto o de receber novas ações por incorporação de reservas?	X			
5. A empresa tem registada uma reserva indisponível de montante igual ao valor das ações próprias que detém?		X		
6. A empresa quando tem lucros procede à constituição de reservas? 6.1. Reservas legais? 6.2. Reservas contratuais? 6.3. Outras reservas?	X X X			Até atingir o limite exigível (o que já aconteceu).
7. A conta excedente de revalorização encontra-se adequadamente divulgada no anexo?	X			
8. A conta de resultados líquidos é calculada de acordo com as regras fiscais?	X			

## Área Coberta: Investimentos Financeiros

Descrição do procedimento contabilístico e/ou medida de controlo interno	Sim	Não	Não aplicável	Observações
1. A empresa tem participações financeiras?	X			
2. As participações estão corretamente registadas, reconhecidas, mensuradas e apresentadas no balanço?	X			
3. As participações financeiras estão adequadamente divulgadas no anexo?	X			

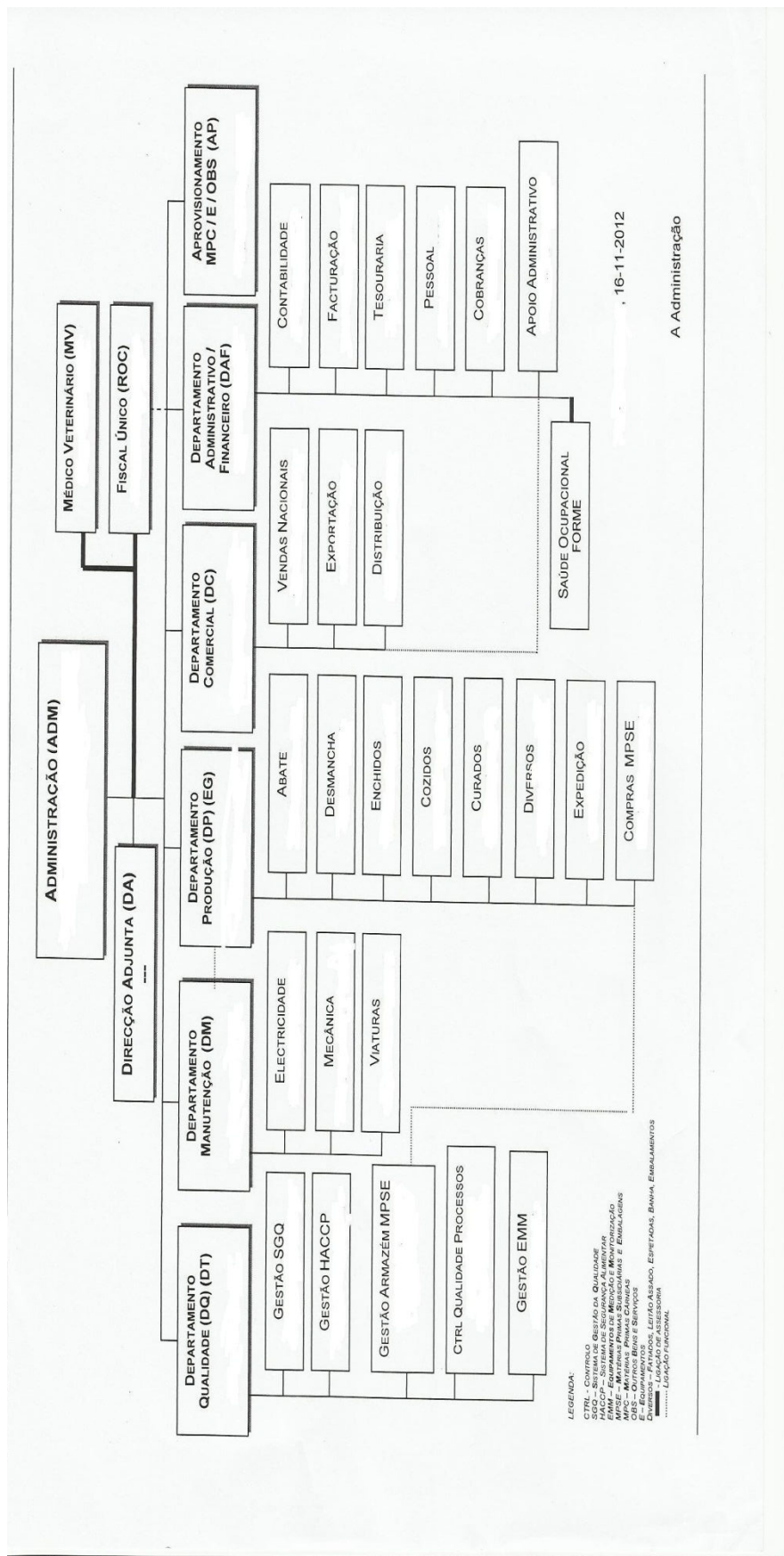
## Área Coberta: Gestão de Pessoal

Descrição do procedimento contabilístico e/ou medida de controlo interno	Sim	Não	Não aplicável	Obs.
1. Os novos trabalhadores são admitidos com base: 1.1. No seu curriculum académico e profissional? 1.2. Antecedentes laborais? 1.3. Confirmação de informações favoráveis?	X X X			Todas as situações são válidas e a ter em conta.
2. Existe para cada trabalhador um processo individualizado e uma ficha de cadastro atualizada?	X			
3. Existem procedimentos para que qualquer alteração ao ficheiro de pessoal seja comunicada por escrito, ao departamento do pessoal, a fim de atualizar o ficheiro?	X			Embora surjam falhas.
4. Existem fichas de ponto para controlarem a assiduidade e horas extras?	X			Relógio de ponto. Anexo XII e XIII.
5. As taxas horárias imputadas ao custo de produção são apropriadas e alteradas sempre que se justifique?	X			
6. A realização de horas extraordinárias está sujeita a prévia autorização por escrito e a posterior controlo?				Não existe autorização prévia, mas existe controlo.
7. Existe separação de funções entre: 7.1. Quem prepara o processamento de salários? 7.2. Aprova o processamento de salários? 7.3. Efetua o pagamento dos salários?	X X X			
8. Fazem-se periodicamente, de modo aleatório, inspeções físicas?	X			Às folhas de salário.
9. Está definida a política de concessão de "vales"?			X	
10. O processamento de salários é efetuado com base em: 10.1. Fichas de ponto para determinarem as horas trabalhadas por dia e por turno? 10.2. Salários autorizados para cada trabalhador? 10.3. Legislação vigente? 10.4. Descontos facultativos autorizados pelo trabalhador? 10.5. Conferência de todos os cálculos aritméticos?	X X		X X X	
11. Ao efetuar o pagamento do salário é exigido a assinatura do trabalhador no duplicado do recibo?		X		É feito por transferência bancária.
12. Existe rotação de trabalhadores na área de pessoal?	X			Quando é necessário.
13. Foi elaborado e entregue o relatório único com todos os anexos aplicáveis?	X			
14. Cumprem os requisitos mínimos de higiene e segurança no trabalho exigidos por lei?	X			

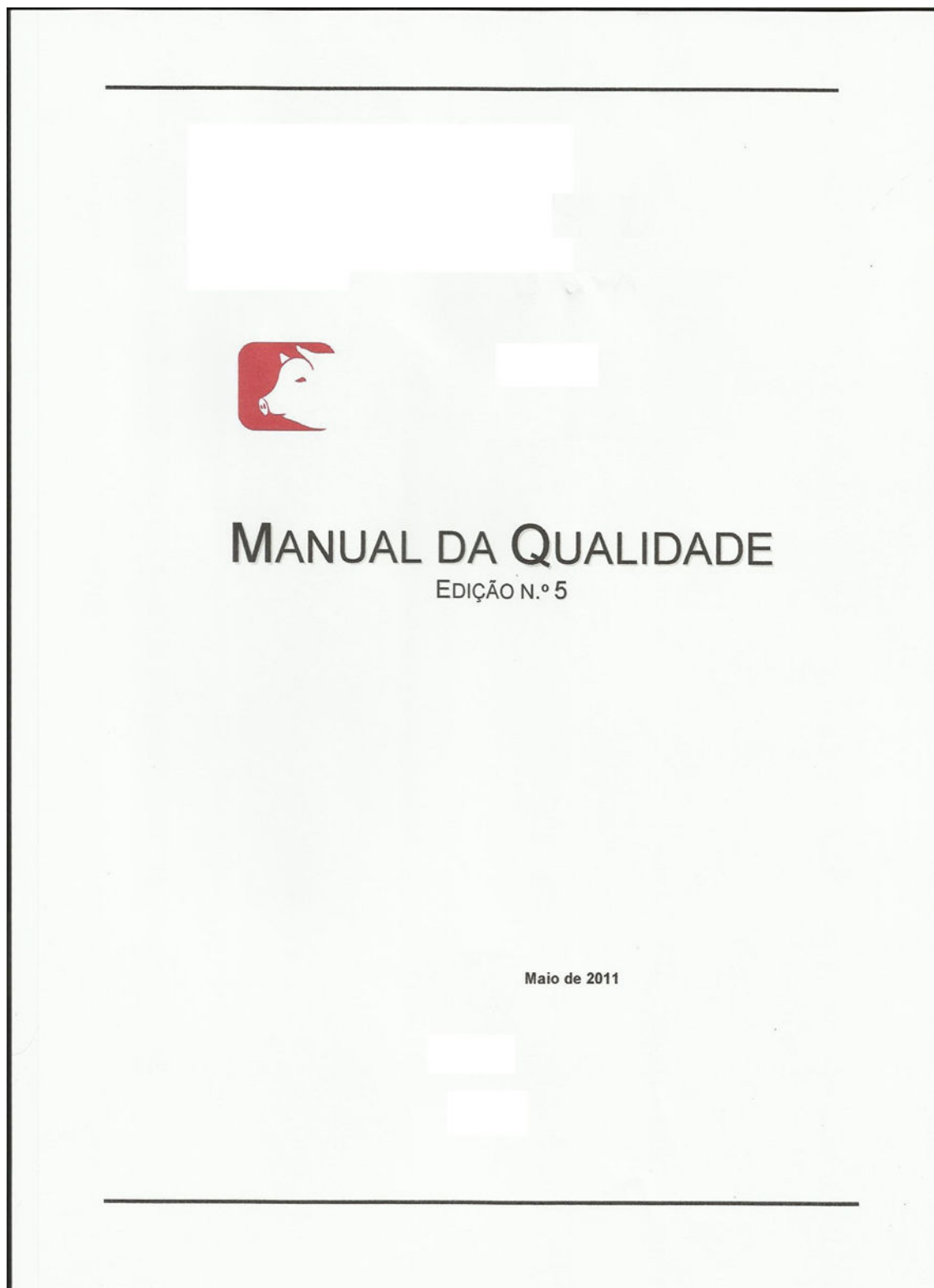
## **Anexo aos Questionários**



## Anexo I-Organigrama



## Anexo II - Manual da Qualidade



## Anexo III – Plano HACCP

---

### PLANO HACCP

Edição n.º2

Cópia n.º 2

(Cozidos 2 - ... Quadros Resumo)

(Fumados Peça – Fichas Produto, Fluxogramas, Análises Perigos, Identificação  
PPC e Quadros Resumo)

(Crus Curados 1 – Fichas Produto, Fluxogramas)



---

02 de Janeiro de 2009



Anexo IV – Evolução das Vendas

2010 EVOLUÇÃO DAS VENDAS

MÊS	CARNES FRESCAS VENDAS MÊS	% Variação Homologo do Ano Anterior	INDUSTRIALIZADOS VENDAS MÊS	% Variação Homologo do Ano Anterior	MERCADORIAS VENDAS MÊS	% Variação Homologo do Ano Anterior	TOTAL MENSAL	% Variação Mês a Mês	TOTAL MENSAL ACUMULADO	% Variação Mês/Ano Anterior	% Variação Homologo do Ano Anterior
JANEIRO	230,569 €	-8.3%	592,979 €	-29.7%	14,938 €	7.9%	838,485 €	0.0%	838,485 €	-24.3%	-24.3%
FEVEREIRO	233,740 €	-8.6%	589,812 €	-22.5%	7,990 €	-39.5%	831,542 €	-0.8%	1,670,027 €	-13.8%	-19.4%
MARCO	387,555 €	6.1%	831,084 €	-15.7%	11,091 €	-41.4%	1,229,730 €	47.9%	2,899,757 €	4.5%	-10.8%
ABRIL	240,701 €	5.5%	668,569 €	-8.9%	25,686 €	-18.7%	934,956 €	-24.0%	3,834,713 €	16.5%	-5.4%
MAIO	285,121 €	6.6%	695,253 €	-1.8%	7,943 €	-21.6%	988,318 €	5.7%	4,823,031 €	29.4%	0.1%
JUNHO	330,141 €	9.1%	674,630 €	1.3%	8,011 €	-24.9%	1,012,781 €	2.5%	5,835,812 €	19.1%	3.0%
JULHO	394,900 €	9.6%	717,437 €	3.8%	20,575 €	-17.6%	1,132,912 €	11.9%	6,968,724 €	17.5%	5.1%
AGOSTO	446,970 €	12.0%	896,846 €	6.3%	11,135 €	-15.4%	1,354,951 €	19.6%	8,323,675 €	22.8%	7.6%
SETEMBRO	349,401 €	9.0%	674,231 €	7.2%	22,946 €	-4.0%	1,046,578 €	-22.8%	9,370,253 €	7.1%	7.6%
OUTUBRO	251,011 €	8.7%	546,070 €	3.2%	18,013 €	3.2%	815,094 €	-22.1%	10,185,347 €	-18.7%	4.9%
NOVEMBRO	256,134 €	10.6%	807,722 €	4.5%	76,841 €	45.2%	1,140,697 €	39.9%	11,326,044 €	29.1%	6.9%
DEZEMBRO	205,455 €	4.8%	548,358 €	2.5%	53,941 €	66.9%	807,755 €	-29.2%	12,133,799 €	-23.7%	4.1%
TOTAL	3,611,699 €	4.8%	8,242,990 €	2.5%	279,109 €	66.9%	12,133,799 €		12,133,799 €		4.1%

Previsão de vendas para 2010		
Com Base Variação Relativo ao Ano Anterior	12,133,799 €	Com Base na Média Anual 12,133,799 €

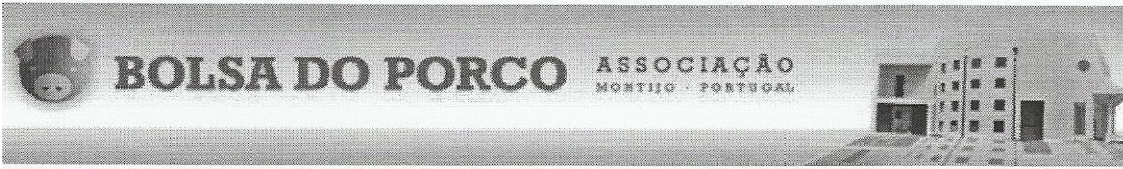
2011 EVOLUÇÃO DAS VENDAS

MÊS	CARNES FRESCAS VENDAS MÊS	% Variação Homologo do Ano Anterior	INDUSTRIALIZADOS VENDAS MÊS	% Variação Homologo do Ano Anterior	MERCADORIAS VENDAS MÊS	% Variação Homologo do Ano Anterior	TOTAL MENSAL	% Variação Mês a Mês	TOTAL MENSAL ACUMULADO	% Variação Mês/Ano Anterior	% Variação Homologo do Ano Anterior
JANEIRO	205,604 €	-10.8%	345,119 €	-41.8%	6,397 €	-57.2%	557,120 €	0.0%	557,120 €	-33.6%	-33.6%
FEVEREIRO	273,407 €	3.2%	432,617 €	-34.2%	41,299 €	108.0%	747,323 €	34.1%	1,304,443 €	-10.1%	-21.9%
MARCO	232,582 €	-16.5%	444,742 €	-39.3%	72,217 €	252.5%	749,541 €	0.3%	2,053,983 €	-39.0%	-29.2%
ABRIL	206,443 €	-16.0%	346,267 €	-41.5%	38,775 €	165.8%	591,485 €	-21.1%	2,645,468 €	-36.7%	-31.0%
MAIO	276,211 €	-13.3%	503,618 €	-38.6%	74,600 €	244.9%	854,429 €	44.5%	3,499,897 €	-13.5%	-27.4%
JUNHO	309,260 €	-12.0%	646,766 €	-32.9%	65,435 €	294.8%	1,021,461 €	19.5%	4,521,358 €	0.9%	-22.5%
JULHO	274,262 €	-15.5%	688,075 €	-28.6%	110,847 €	325.6%	1,073,184 €	5.1%	5,594,542 €	-5.3%	-19.7%
AGOSTO	382,613 €	-15.3%	486,602 €	-31.3%	44,768 €	323.2%	913,983 €	-14.8%	6,508,525 €	-32.5%	-21.8%
SETEMBRO	288,882 €	-15.5%	457,360 €	-31.4%	114,473 €	336.5%	860,715 €	-5.8%	7,369,239 €	-17.8%	-21.4%
OUTUBRO	165,800 €	-17.0%	511,779 €	-29.4%	116,411 €	362.0%	793,990 €	-7.8%	8,163,229 €	-2.6%	-19.9%
NOVEMBRO	215,487 €	-16.9%	599,732 €	-29.0%	149,555 €	270.7%	964,774 €	21.5%	9,128,003 €	-15.4%	-19.4%
DEZEMBRO	273,027 €	-14.1%	727,829 €	-24.9%	104,306 €	236.5%	1,105,162 €	14.6%	10,233,165 €	36.8%	-15.7%
TOTAL	3,103,578 €	-14.1%	6,190,506 €	-24.9%	939,081 €	236.5%	10,233,165 €		10,233,165 €		-15.7%

Previsão de vendas para 2011		
Com Base Variação Relativo ao Ano Anterior	10,233,165 €	Com Base na Média Anual 10,233,165 €



## Anexo V – Bolsa de Cotações



**INFORMAÇÃO SEMANAL**

**Sessão de 08 de Novembro de 2012**

**COTAÇÕES**

<u>Sessão de 31/10/2012</u>	<u>Variação</u>	<u>Sessão de 08/11/2012</u>
<b><u>2.010 €</u></b>	<b><u>- 0,03 €</u></b>	<b><u>1.980 €</u></b>

(Euros /KG/Carça, Classe E, 57% de músculo, entrada Matadouro)

**Porco seleção**

**2.05 €**

**ÚLTIMAS COTAÇÕES REGISTADAS NA U.E**

<i>PAÍS</i>	<i>DATA</i>	<i>EUROS</i>	<i>Nas Condições para:</i>
Espanha	08 Novembro	1.800	Lérida: de Euros peso/vivo, convertido em Euros/kg carça
França	08 Novembro	1.505	Plérin: em Euros, carça, TMP.
Holanda	03 Novembro	1.790	Utrechtse: em Euros, com 56% de carne
Dinamarca	08 Novembro	1.626	Em Coroas DK, convertido em Euros, carça, 57% de carne
Alemanha	02 Novembro	1.830	Em Euros, carça com 56% de carne

**Ver também em: [www.bolsadoporco.com](http://www.bolsadoporco.com)**

**A próxima sessão, realizar-se-á no dia 15 de Novembro (quinta feira), pelas 19.00 horas**

**A Mesa de Cotações**

## Anexo VI – Bolsa de Peças

### BOLSA DAS PEÇAS

#### Bolsa das Peças - Sessão de 08 de Novembro de 2012

<b>Peças</b>	<b>Variação fixada na sessão / Euros/Kg</b>
<i>Lombada</i>	- 0,04
<i>Entremeada</i>	- 0,04
<i>Pás</i>	- 0,04
<i>Vãos</i>	- 0,04
<i>Entrecosto</i>	- 0,04
<i>Pernas p/Presunto</i>	- 0,04
<b>Carcaça</b>	- 0,03

[www.bolsadoporco.com](http://www.bolsadoporco.com)



## Anexo VII-Cálculo do Preço do Chouriço

Ch. Extra tripa calibrada 3.5kg Gás

L 05112

29-02-2012

mpcarnea	qt.	custo unit.	valor	
100kg trimming 70/30	101	1,65 €	166,65 €	
100kg faceira	100	1,30 €	130,00 €	custo p/ kg
200kg	201		296,65 €	1,85 €

ingredientes	qt.	custo unit.	valor	
água	5,00			
sal refinado	5,00	0,16 €	0,80 €	
massa alho	4,00	2,94 €	11,76 €	
vinho	2,50	1,00 €	2,50 €	
pimentão doce	2,25	2,32 €	5,22 €	
óleo alimentar	1,00	1,11 €	1,11 €	
sal nitrificante	0,70	0,80 €	0,56 €	
pimentão picante	0,10	3,72 €	0,37 €	
Oleoresina	0,10	16,27 €	1,63 €	
eritorbato sódio	0,06	3,90 €	0,23 €	custo p/ kg
	20,71		24,19 €	0,15 €

peçoal	duração/hr	custo hr	valor	
picagem	10 min	0,17	5,90 €	0,98 €
sala dos temperos 2p	10 min+5 min	0,25	5,90 €	1,48 €
1ª mist	10 min	0,17	6,60 €	1,10 €
2ª mist	10 min	0,17	6,60 €	1,10 €
enchedora 8h20-11h00 2p	2h25	2,42	5,90 €	28,52 €
lavagem da enchedora	1h00/2	0,50	5,90 €	2,95 €
atar e embalar 1p	1h20	1,33	5,90 €	7,87 €
pesagem e encartonar 2p	25 min	0,42	5,90 €	4,92 €
			48,91 €	custo p/ kg
				0,31 €


energia	preço unit	valor	
electricidade	0,07€/kg	11,20 €	
nafta caldeira	0,03€/kg	4,80 €	custo p/ kg
		16,00 €	0,10 €

involcru	qt.	custo unit.	valor	
tripa cal 38/40	eadas+12 me	282	0,089 €	25,07 €
clips XE - 210 BT		1458	0,003 €	4,59 €
fio 6/15		0,21	3,83 €	0,80 €
saco Pa/Pe 3s 400*450 90		58	0,117 €	6,79 €
etiqueta de peso		145	0,004 €	0,58 €
Rótulos (molho/saco/caixa)		145	0,016 €	2,32 €
caixa 2 sacos/cx		29	0,183 €	5,31 €
Gás Biogon 40	[1kg=0.45m3	0,675	5,48 €	3,70 €
0 desembalados				custo p/ kg
			49,16 €	0,31 €

quebra 27,8%

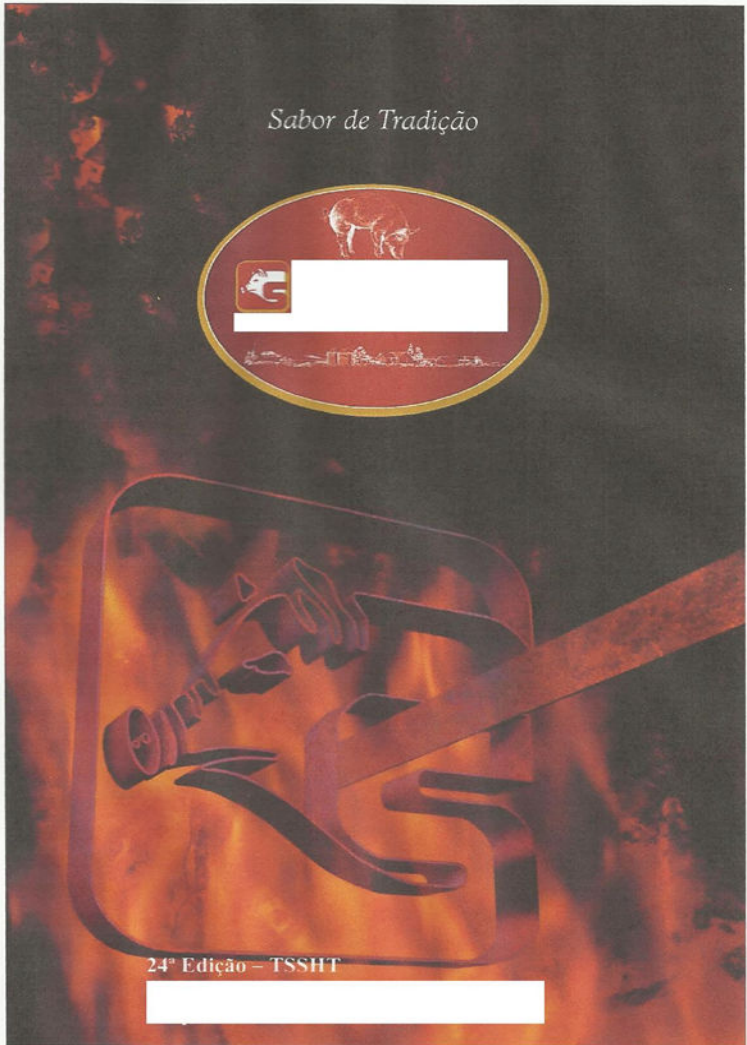
total	434,90 €
Prod. Acabado (kg)	160
custo por Kg granel	2,72 €

## Anexo VIII – Plano de Emergência Interno

	<b>PLANO DE EMERGÊNCIA INTERNO</b>	Edição : 1 Revisão : Exemplar nº :
		Pág. 1 de 83

*Sabor de Tradição*



24ª Edição – TSSHT

Elaborado por:	Data: / /	Verificado por:	Data: / /	Aprovado por:	Data: / /
----------------	-----------	-----------------	-----------	---------------	-----------

## Anexo IX- Controlo de Qualidade

### GRUPO IV

#### Efeito da cafeína na mitose em *Drosophila prosaltans*

O efeito da cafeína sobre os seres vivos tem sido objeto de vários estudos científicos.

Esta substância pode, por exemplo, inibir a reparação do DNA, bloquear as células na fase G2 e inibir a citocinese em plantas.

Na mosca *Drosophila prosaltans*, a cafeína diminui a longevidade, a frequência de acasalamento e a duração da cópula.

Num estudo realizado, moscas da espécie referida foram mantidas no laboratório em meio de cultura de agar-banana, a temperaturas de  $20^{\circ}\text{C} \pm 1^{\circ}\text{C}$ .

Foram estudadas preparações de células cerebrais de larvas de *Drosophila prosaltans*, deixadas crescer no referido meio de cultura suplementado com 1500 mg por mL (E1) ou com 2500 mg por mL (E2) de cafeína, e comparadas com larvas deixadas crescer em meio sem cafeína (controlo). Para se obterem as preparações, machos e fêmeas virgens, com seis dias de idade, foram colocados a acasalar em frascos contendo os meios E1, E2 ou de controlo. Posteriormente, machos e fêmeas virgens da geração 1 foram colocados em 10 tubos (um casal por tubo) contendo o mesmo meio de cultura presente nas moscas parentais. Para realizar as preparações foi utilizada uma larva de cada um dos 30 tubos (10 para cada experiência e 10 para controlo).

Para cada um dos três grupos de larvas, determinou-se o número de células cerebrais em mitose, o número de células cerebrais em interfase e os respetivos índices mitóticos (obtidos pela divisão do número de células em mitose pelo número de células contabilizadas), que constam da Tabela 1.

TABELA 1

Ensaio	Número de células analisadas	Número de células						Índice mitótico (%)
		Em mitose					Em interfase	
		P	M	A	T	Total		
Controlo	1078	24	6	5	1	36	1042	3,3
Grupo E1	1014	21	9	6	0	36	978	3,6
Grupo E2	1009	21	13	16	2	52	957	5,2

P = Prófase; M = Metáfase; A = Anáfase; T = Telófase.

Baseado em M. Itoyama *et al.*, «Effects of caffeine on mitotic index in *Drosophila prosaltans* (Diptera)», *Brazilian Journal of Genetics*, 1997



## Anexo X – Fatura da Empresa

**Ao seu gosto!**

**Factura**  
**90267 F**

Original

Tel.: 272344386

**00**

Cliente : 00024521  
Contribuinte : PT  
Vendedor : 015  
**Zona : 25**

Data  
**2012-11-21**

Página 1/1

Rota: 25 - CASTELO BRANCO  
Motorista: 21 Isidoro Ramalho  
Data/Hora Inicio Trânsito: 2012-11-22 03:00:00

Artigo	Descrição	Lote	Quantidade	Un.	Preço	Iva	Descontos	Valor
	Encomenda nr. 89370 F - V/ Enc.							
20420	Chourigo Carne Corrente	31912	2.780	KG	00	23%		
21908	Salsicha Churrasco Saq 6 Un	28312	1.180	KG	00	23%		
20466	Bacon Extra Pedacos	30712	1.315	KG	00	23%		

Resumo de Iva				Total Iliquido	20.48
Taxa	Incidencia	Iva	Observações	Total Descontos	
23%				Valor Liquido	20.48
				Total de Iva	4.71
uSWG-Processado por Programa Certificado n.º 33/AT				Total	EUR 25.19

ÂMBITO CERTIFICAÇÃO: PRODUÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO DE CARNES E PRODUTOS À BASE DE CARNE DE SUÍNO

**Local de entrega :**

CASTELO BRANCO  
CASTELO BRANCO CASTELO BRANCO

**NIB: 0033 0000 0000 4446 0464 9 - IBAN: PT 50 0033 0000 0000 4446 0464 9 - SWIFT: BCOMPTPL**

Local de Carga	Hora de Carga	Local de Descarga	Veiculo	00113
Nossas Instalações	11:05:57	Morada do Cliente	77-79-MS	4408 F

EM CASO DE LITÍGIO, O ÚNICO FORO COMPETENTE SERÁ O DE FERREIRA DO ZÉZERE OU TOMAR, COM EXPRESSA RENÚNCIA A QUALQUER OUTRO  
QUALQUER DÉBITO COM MAIS DE 30 DIAS, NÃO AUTORIZADO PELA ADMINISTRAÇÃO, FICA SUJEITO A JUROS DE MORA À TAXA LEGAL ACRESCIDA DE 5 UNIDADES  
PRODUTOS COLOCADOS A DISPOSIÇÃO EM 2012-11-22  
DEVOLUÇÕES SÓ SÃO ACEITES NO PRAZO DE 25 DIAS A CONTAR DA DATA DA FACTURA

## Anexo XI - Ficha de Imobilizado de um Bem

### Ficha do Bem

Ano de 2012  
Do Bem 032503000 ao 032503000

emitido em 2012-11-21  
Página 1

Identificação :

**032503000** Polyclip FCA 3463 nº 405/07  
Data Aquisição : 2007-03-31 Taxa : 14.28 % Nº Anos : 0  
Data Utilização : 2007-03-31 Taxa Manual : 0.00 % Nº Anos Manual : 0  
Cód Fiscal : 0325 Maquinaria e inst. indust.: Conservas de carne, cacau e gelados  
Conta Ligação : 433 Equipamento Básico Quota Constante Periodicidade Anual  
Tipo de Bem : Novo ☒ Usado ☐

Aquisições :

Data	Diário nº	Doc. nº	Terceiro	Tx. IVA	IVA Ded.	IVA não Ded.	Valor
Totais :							

Amortizações :

Ano	Valor Aquis.	Residual	Valor Reav.	Taxa Am. Ex.	Aquis. Am. Ex.	Reav. Am. Ac. Reav.	Taxas Perdidas	Valor não aceite
2007 Anual	80 500.00		80 500.00	14.28 %	11 495.40	11 495.40	11 495.40	0.00 %
2008 Anual	80 500.00		80 500.00	14.28 %	11 495.40	11 495.40	22 990.80	0.00 %
2009 Anual	80 500.00		80 500.00	14.28 %	11 495.40	11 495.40	34 486.20	0.00 %
2010 Anual	80 500.00		80 500.00	14.28 %	11 495.40	11 495.40	45 981.60	0.00 %
2011 Anual	80 500.00		80 500.00	14.28 %	11 495.40	11 495.40	57 477.00	0.00 %

Reavaliações :

Ano	Decreto	Valor Antes Reav.	Am. Ac. Antes Reav.	Taxa	Valor Apos Reav.	Am. Ac. Apos Reav.	% n/Ded.
-----	---------	-------------------	---------------------	------	------------------	--------------------	----------

Conservações :

Data	Diário nº	Doc. nº	Terceiro	Tx. IVA	IVA Ded.	IVA não Ded.	Valor
Totais :							

Localizações :

Data	Localização	Observações
------	-------------	-------------

Abates / Alienações :

Tipo	Motivo	Data	Tx. IVA	IVA Ded.	IVA não Ded.	Valor
------	--------	------	---------	----------	--------------	-------

Centros de Custo :

Centro de Custo	Descrição	%
-----------------	-----------	---

## Anexo XII – Mapa de Controlo Interno dos Funcionários

Ano : 2012

☒ Diário ☐ Plano

Nº : 67 PEDRO ELIPE CONCEIÇÃO DIAS

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31
Jan																															
Fev																															
Mar																															
Abr																															
Mai																															
Jun																															
Jul																															
Ago																															
Set																															
Out																															
Nov																															
Dez																															

55 HORAS FALTAS / DIA  
 60 HORAS EXTRA  
 100 BAIXA

101 BAIXA SEGURO  
 20 HORAS NORMAIS  
 70 FERIAS

Actualiz  
 Sair



## Anexo XIII – Cartão de presença dos Funcionários

